

ЛІТЕРАТУРА



НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ**

Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

«ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ»

для студентів спеціальності «Облік і аудит»

Тернопіль-2016

Конспект лекцій з дисципліни «Облік і звітність за міжнародними стандартами» для студентів спеціальності «Облік і аудит» / Укладач О.Р. Кіляр – Тернопіль, ТНТУ ім. І. Пулюя, 2016. – 102с.

Укладач: Кіляр Олександра Романівна
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Рецензент: Марущак Леся Іванівна
кандидат економічних наук, доцент

Навчально-методичні матеріали розглянуті і затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Протокол № 1 від 29 серпня 2016 р.

Схвалено і рекомендовано методичною радою факультету економіки та менеджменту.

Протокол № 2 від 14.вересня 2016 р.

ЗМІСТ

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОСНОВНІ ПРОЦЕДУРИ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ	4
1. Призначення та зміст концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ.	4
2. Міжнародна гармонізація вимог до фінансових звітів.	5
3. Мета, завдання та функції ради з міжнародних стандартів фінансової звітності та комітету з інтерпретацій фінансової звітності.	6
4. Перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні	7
ТЕМА 2. ГАРМОНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ	10
1. Статус та склад МСФЗ.	10
2. Розвиток та впровадження МСФЗ в Україні	13
ТЕМА 3. ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ	14
1. Організація першого застосування МСФЗ (IFRS) 1	14
2. Добровільні та обов'язкові виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ	17
3. Подання та розкриття інформації при першому застосуванні МСФЗ	19
ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА МСФЗ	21
1. Основні завдання організації обліку	21
2. Облікова політика підприємства	22
3. Робочий план рахунків	24
4. Організація документообігу	27
5. Кадрове забезпечення	29
ТЕМА 5. ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ	29
1. Особливості формування балансової вартості запасів та відображення інформації про них у звіті про фінансовий стан.	30
2. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про необоротні активи: визнання, оцінка та подання основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів.	33
3. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу, та вимоги до їх подання у фінансових звітах.	42
4. Умови зменшення корисності активів та її вплив на оцінку елементів фінансової звітності.	44
5. Класифікація орендних операцій, подання та розкриття інформації про них у фінансових звітах.	50
6. Особливості розкриття у фінансових звітах інформації про припинену діяльність.	55
ТЕМА 6. ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПІДПРИЄМСТВА	56
1. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам.	57
2. Класифікація, оцінка та подання державних грантів.	63
3. Особливості визнання, оцінювання та розкриття у фінансових звітах інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи.	67
4. Сутність поточного та відстрочених податків на прибуток, методика їх розрахунку та відображення у фінансових звітах.	70
ТЕМА 7. ВИМОГИ ЩОДО ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ І ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА	78
1. Особливості визнання, оцінки та відображення доходів від продажу товарів в звіті про сукупні доходи.	78
2. Підходи до визнання, оцінки та відображення доходів від надання послуг в звіті про сукупні доходи.	80
3. Порядок визнання та відображення у звітності доходів у вигляді відсотків, дивідендів та роялті.	81
4. Особливості відображення в фінансовій звітності витрат на позики.	82
5. Підходи до визнання та оцінки доходів та витрат за будівельними контрактами.	85
ТЕМА 8. СКЛАД І СТРУКТУРА ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ЇХ ПОДАННЯ	88
1. Склад фінансової звітності та вимоги до подання інформації у фінансових звітах	88
2. Структура та класифікація складових звіту про фінансовий стан.	94
3. Структура та методика формування звіту про сукупні доходи.	96
4. Сутність, зміст та методи формування звіту про рух грошових коштів.	97
5. Призначення та основні елементи звіту про зміни у власному капіталі.	99
6. Суть, значення та загальні вимоги до подання інформації в примітках до фінансових звітів.	100
Список рекомендованої літератури	102

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОСНОВНІ ПРОЦЕДУРИ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ

1. Призначення та зміст концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ.
2. Міжнародна гармонізація вимог до фінансових звітів.
3. Мета, завдання та функції ради з міжнародних стандартів фінансової звітності та комітету з інтерпретацій фінансової звітності.
4. Перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні

1. Призначення та зміст Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ.

Концептуальна основа фінансової звітності була видана РМСБО у вересні 2010р. Вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Метою Концептуальної основи є:

- а) допомагати Раді в розробці майбутніх МСФЗ та в перегляді існуючих МСФЗ;
- б) допомагати Раді в подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;
- в) допомагати національним органам з розробки стандартів у розробці національних стандартів;
- г) допомагати особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;
- ґ) допомагати аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;
- д) допомагати користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно з МСФЗ;
- е) надавати інформацію тим, хто виявляє зацікавленість у діяльності РМСБО, про його підходи у формулюванні МСФЗ.

Якщо коротко, то МСФЗ базуються на трьох головних концепціях:

- справедливій вартості;
- пріоритеті економічного змісту над правовою формою;
- прозорості.

Концепція справедливої вартості. Її суть у тому, щоб активи і пасиви відображати за тією вартістю, яка найкращим чином може інформувати користувачів звітності про реальну вартість об'єктів обліку. Наведемо простий приклад. П(С)БО 9 "Запаси" (як, власне, і МСФЗ 2) містить вимогу обліковувати запаси за найменшою з вартостей: за ціною придбання або за чистою вартістю реалізації.

Концепції пріоритету економічної суті над правовою формою. На відміну від українських стандартів, МСФЗ не виходить з єдності економічного змісту та правової форми. Завважте, в Україні при відображенні господарських операцій в обліку віддається перевага саме правовій (юридичній) формі. Іншими словами, що написано в первинних документах, те й відображаємо в бухгалтерському обліку. Український облік відводить бухгалтерові роль виконавця законів, постанов, листів, інструкцій.

Концепція прозорості. У звітності, складеній за МСФЗ, розкривається досить великий обсяг інформації про діяльність підприємства. Звіт у середньому забирає 30

сторінок формату А4 і розшифровує практично кожну статтю Балансу та Звіту про фінансові результати. В українській звітності достатньо заповнити п'ять типових форм фінансової звітності.

2. Міжнародна гармонізація вимог до фінансових звітів.

З часу свого виникнення і донині бухгалтерський облік ніколи не був річчю в собі, він був і є послугою, корисність якої споживач визначає за якістю фінансової інформації, необхідної йому для ухвалення рішень.

Хто ж завжди був і залишається VIP-споживачем на ринку фінансової інформації? Відповідь проста: постачальник капіталу, інвестор, який бажає розмістити свій капітал так, щоб він якомога більше приростав, і, якомога менше, піддавався ризикам. Фраза: *"Бухоблік - мова бізнесу"*, - стала вже крилатою.

Звичайно, без ринку капіталу, як це було в Радянському Союзі, роль бухгалтерського обліку була зведена до рівня рахівництва. Теорія вітчизняного бухгалтерського обліку розвивалася в ізоляції від міжнародної практики і тепер, коли Україна шукає своє місце у світовій економіці, професіонали обліку та фінансів зіткнулися з необхідністю розмовляти в бізнесі єдиною мовою – універсальною мовою МСФЗ.

Історія розвитку МСФЗ починається у 60-ті роки минулого століття, коли транснаціональним корпораціям стало тісно в формі національних стандартів фінансової звітності. Національні П(С)БО (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку), вони ж GAAP (GAAP - generally acceptable accounting principles) створювали багато труднощів і викликали значні витрати при консолідації фінансових результатів. VIP-споживач, глобальний інвестор, зажадав ясності у звітах про стан своїх капіталів. З трибуни центру ООН з транснаціональних корпорацій Д. Кеннеді заявляє: *"...універсальна мова спілкування бізнесменів... бухгалтерський облік і фінансова звітність...."*

Згодом, у 1973 р. в Лондоні було створено комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (Комітет МСФЗ) / IASC (International Accounting Standard Committee).

З 1983 року членами Комітету МСФЗ стали всі професійні організації - члени Міжнародної федерації бухгалтерів. (IFAC - International Federation of Accounting Committee). Мета Комітету МСФЗ - уніфікація принципів бухгалтерського обліку, використовуваних компаніями у всьому світі для складання фінансової звітності.

При підготовці зводу міжнародних стандартів фінансової звітності Комітет МСФЗ працює в тісному контакті з Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO), яка є свого роду регулювальним механізмом ринків цінних паперів.

Починається тріумфальна хода МСФЗ:

- 2000 р. Національні GAAP поступаються під натиском міжнародного капіталу.

До 2000 р. Комітет МСФЗ (IASC) ухвалює 41 міжнародний стандарт обліку (IAS - International Accounting Standard).

- 2000 р. - Комітет з МСФЗ (IASC) перейменований на Раду МСФЗ (IASB - International Accounting Standard Board), який до теперішнього часу видав ще 13

МСФЗ (IFRS - International Financial Reporting Standards) й окремий стандарт для малого та середнього бізнесу (IFRS for SME).

– 2005 р. - Євросоюз ухвалює МСФЗ як обов'язкові для публічних компаній.

3. Мета, завдання та функції Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Комітет із Міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ) був заснований у 1973 році в результаті угоди між професійними організаціями 10 країн: Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Великобританії, Ірландії, США. У період з 1983-го по 2000 рік членами КМСФЗ були всі члени Міжнародної Федерації бухгалтерів (IFAC).

У квітні 2001 року Комітет був перетворений на Раду з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ).

Робота РМСФЗ фінансується за рахунок внесків професійних об'єднань бухгалтерів, різних компаній, фінансових організацій, а також за рахунок прибутку від публікації стандартів.

У структуру РМСФЗ входять: Опікунська рада; Правління РМСФЗ; Консультаційна рада зі стандартів; Комітет з інтерпретацій МСФЗ.

Цілями опікунської ради є формулювання та публікація високоякісних, зрозумілих, здійснених глобальних стандартів фінансової звітності, робота, спрямована на більш широке використання і точне застосування стандартів, зближення МСФЗ і національних стандартів фінансової звітності.

До функцій ради входить призначення членів Правління РМСФЗ, Консультаційної ради зі стандартів, Комітету з інтерпретацій, щорічний аналіз ефективності стратегії Правління РМСФЗ, схвалення бюджету Правління, затвердження оперативних процедур Правління, Консультаційної ради, Комітету з інтерпретацій, затвердження правок до Конституції Комітету (Ради) з МСФЗ. Важливо зазначити, що опікунська рада не займається розробкою стандартів, це прерогатива виключно Правління РМСФЗ.

Правління виконує такі функції: розробка МСФЗ, затвердження інтерпретацій, публікація всіх проектів МСФЗ та інших документів для публічного обговорення, вирішення всіх технічних питань, розробка процедур з аналізу коментарів за питаннями, винесеними на публічне обговорення, створення груп фахівців для технічних консультацій за великими проектами, спільна робота з Консультаційною радою із стандартів.

Основним завданням Консультаційної ради є проведення дискусій, у ході яких РМСФЗ консультиється з фізичними особами і представниками організацій, зацікавлених у розробці високоякісних стандартів МСФЗ. Консультаційна рада зі стандартів проводить відкриті для громадськості засідання три рази на рік.

Комітет з інтерпретацій міжнародної фінансової звітності розглядає питання бухгалтерського обліку, які не отримали відображення в існуючих стандартах або можуть мати неоднозначне тлумачення. Комітет випускає так звані IFRIC (до 2001 року SIC). Після затвердження їх Правлінням РМСФЗ інтерпретації стають частиною нормативної бази МСФЗ. У міру вдосконалення і зміни стандартів кількість чинних SIC зменшуватиметься.

Аналіз різноманітних джерел дозволяє виділити чотири етапи розробки МСФЗ.

Етап 1 – консультації з Консультаційною радою зі стандартів щодо включення теми до програми Правління МСФЗ.

Етап 2 – розробка і публікація проекту положення для загального обговорення., яке повинно відбутись на протязі 90 днів.

Етап 3 – розгляд коментарів, що надійшли протягом виділених 90-та днів, проведення відкритих слухань, проведення апробацій.

Етап 4 – затвердження стандарту. Стандарт вважається затвердженим, якщо набирає не менше дев'яти голосів «за» членів Правління МСФЗ.

4. Перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні

Настав час серйозно замислитися про своє майбутнє кожному, хто вибрав для себе професію бухгалтера.

Зміни, внесені до Закону України від 16.07.99 р. N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", зробили Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) невід'ємною частиною національного законодавства. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, кредитними спілками, фінансовими компаніями, ломбардами, професійними учасниками ринку цінних паперів (торговці, зберігачі, компаніями з управління активами). Таким чином, згідно діючого законодавства складати звітність за МСФЗ зобов'язані більше ніж 2 тисячі компаній. Це не беручи до уваги той факт, що будь-яка компанія може добровільно прийняти рішення щодо застосування МСФЗ.

Існує думка, що перехід на МСФЗ – це лише справа часу. Розвиток бізнесу та вихід на зовнішні ринки без зрозумілої зовнішньому користувачеві звітності неможливий. До того ж, перехід на МСФЗ навіть без прагнень щодо залучення іноземних інвестицій сприяє побудові раціональних процесів і новій якості управління бізнесом.

В Україні працює велика кількість іноземних компаній та їх представництв. Очікується, що з проведенням нашої державою реформ, кількість компаній з іноземним капіталом або його часткою буде тільки збільшуватися.

Зростання кількості компаній, що застосовують міжнародні стандарти в якості стандартів фінансової звітності, а також постійний процес гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними, сприяє постійно зростаючому попиту на фахівців з питань ведення обліку за міжнародними стандартами та складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

В Україні з кожним роком з'являється все більше спеціалістів не тільки бухгалтерів, а також фінансистів, аналітиків, аудиторів, які мають дипломи і сертифікати міжнародних інститутів та організацій, таких як ACCA, CIMA, CPA, CFA, CIPA, IAB, IFA, CGA, IMA, тощо.

Сертифікація ACCA, проводить ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) - Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (Великобританія).

Сертифікація CIMA, проводить CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants) - Інститут присяжних бухгалтерів в галузі управлінського обліку

(Великобританія).

Сертифікація CPA (сертифікований громадський бухгалтер (США, Австралія), проводить AICPA (American Institute of Certified Public Accountant).

Сертифікація CFA, проводить CFA (The Institute of Chartered Financial Analysts) - Інститут присяжних фінансових аналітиків (США).

Сертифікація CIPA, проводить ECCAA (Eurasian Council of Certified Accountants and Auditors) - Євразійська Рада сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (штаб-квартира в Республіці Казахстан).

Сертифікація CIA (а також інші сертифікації в галузі аудиту державних фінансів - CGAP, фінансових послуг - CFSA, ризик-менеджменту - CRMA), проводить IIA (The Institute of Internal Auditors) - Інститут внутрішніх аудиторів (США).

На сьогоднішній день в українського спеціаліста у фінансовій галузі існує великий вибір міжнародних сертифікацій, а на ринку послуг України представлено велику кількість різноманітних програм з професійного навчання. Вибір програми навчання та сертифікації залежить від багатьох факторів, наприклад:

- практичної користі сертифікації, якості отриманих знань та можливості їх практичного застосування;
- фінансових можливостей та вільного часу на навчання;
- цілей щодо майбутнього працевлаштування, обізнаності потенційних роботодавців з міжнародними сертифікаціями (популярність обраної сертифікації);
- знання англійської мови.

Розглянемо найбільш популярні у роботодавців та відносно доступні за вартістю сертифікації саме для бухгалтера та саме з питань міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Найпоширеніші в Україні бухгалтерські сертифікації з МСФЗ - це CAP/CIPA і ACCA DipIFR (rus).

Фахівець із кваліфікацією CAP - це book-keeper. Його сертифікат підтверджує, що він здатний вести систему бухгалтерського обліку на підприємстві й становити всі основні звіти, включаючи податкові декларації володіє навичками й компетенціями, такими рівнями пізнавальних навичок як знання, застосування, аналіз. Book-keeper - це фахівець, на який покладає відповідальність за акуратне відбиття операцій у бухгалтерському обліку, наприклад бухгалтер по складському обліку або розрахунку заробітної плати.

Фахівець із кваліфікацією CIPA - це accountant. Він може продемонструвати навички синтезу й оцінки. Інакше кажучи, це фахівець, що не тільки володіє правилами ведення обліку й складання звітності, але й розбирається в суміжних "науках" - аудиті, управлінському обліку, інформаційних технологіях, податках, фінансовому аналізі. Такий працівник має професійне судження, мислить масштабно, здатний робити прогнози й приймати самостійні рішення. Він може підписувати фінансову звітність або податкову декларацію, якщо їх складає.

Сертифікація CAP/CIPA передбачає кілька рівнів навчання тривалістю трохи більше року (CAP - 3 сесії в році, CIPA - 2).

Для того, щоб отримати сертифікат CAP необхідно скласти 4 письмові іспити з наступних предметів:

- фінансовий облік-1;

- управлінський облік-1;
- податки;
- право.

Навчання та іспит проходить російською мовою.

Вартість навчання орієнтовно складає 200-300 дол.США за 1 предмет, вартість іспиту - 100 дол.США за 1 предмет. Актуальну інформацію щодо вартості навчання та іспитів доцільно перевіряти на офіційному сайті організації.

Для отримання сертифікату СІРА необхідно скласти 9 письмових іспитів з наступних предметів:

- фінансовий облік-1;
- управлінський облік-1;
- податки;
- право;
- фінансовий облік-2;
- управлінський облік-2;
- аудит;
- фінансовий менеджмент;
- управлінські інформаційні системи

Сертифікати САР і СІРА в Україні видають своїм членам чотири професійні організації:

- Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА);
- Українське товариство фінансових аналітиків (УТФА);
- Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів агропромислового комплексу України (ФАБФ АПКУ);
- Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ).

Сертифікати САР і СІРА популярні у компаній-роботодавців малого та середнього бізнесу та в аудиті.

На сьогодні програма СІРА - це єдина комплексна програма сертифікації російською мовою для бухгалтерів та аудиторів країн СНД, яка заснована на Міжнародних стандартах фінансової звітності. Саме адаптація до національного законодавства, а також висока якість навчальних матеріалів і незалежне адміністрування іспитів робить програму СІРА популярною серед представників бухгалтерської професії.

Диплом з Міжнародної фінансової звітності (ДипІФР-Рус)

Програма розроблена для бухгалтерів та аудиторів, що мають навички складання та/або перевірки звітності за національними стандартами, які бажають отримати навички складання звітності за МСФЗ і стати фахівцями, акредитованими Асоціацією Сертифікованих Присяжних Бухгалтерів (АССА).

Фахівець з дипломом з міжнародної фінансової звітності (АССА ДипІФР) має поглиблене розуміння основних принципів і правил МСФЗ, знання конкретних вимог МСФЗ щодо визнання, оцінки, подання та розкриття елементів фінансової звітності, навички складання фінансової звітності за МСФЗ, в тому числі консолідованої фінансової звітності та досвід формування професійного судження з питань практичного застосування МСФЗ.

Диплом АССА з міжнародної фінансової звітності (АССА ДипІФР) визнається на міжнародному рівні.

Диплом ACCA з міжнародної фінансової звітності (ACCA ДипІФР) зараховується при проходженні повного курсу на отримання професійного сертифікату ACCA англійською мовою.

Для отримання диплому необхідно скласти один іспит із МСФЗ (аналог іспиту F7 - Financial Reporting (International Stream) основної кваліфікації ACCA). За програмою DipIFR (rus) 2 сесії в році (грудень та червень).

Навчання та іспит проходить російською мовою.

Вартість навчання складає приблизно 500-1000 дол.США, вартість іспиту приблизно 300 дол.США.

Диплом з Міжнародної фінансової звітності (ДипІФР-Рус) популярний у компаній-роботодавців великого бізнесу та аудиторських фірм.

Таким чином, спеціалісти - бухгалтери України на сьогоднішній день мають достатньо великий вибір міжнародних програм сертифікації з питань міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Зважаючи на стрімко зростаючий попит на ринку праці на фахівців з МСФЗ, надзвичайно важливо розсудливо обрати сертифікацію, що відповідатиме саме Вашим потребам та цілям, і наполегливо працювати задля підвищення професійний рівень, що відповідатиме вимогам часу.

ТЕМА 2. ГАРМОНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

1. Статус та склад МСФЗ.
2. Розвиток та впровадження МСФЗ в Україні .

1. Статус та склад МСФЗ.

В сучасному динамічному економічному середовищі міжнародні стандарти грають роль фундаменту та підґрунтя національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності більшості зарубіжних країн. Одночасно, необхідно підкреслити, міжнародні стандарти носять рекомендаційний характер та не домінують над національними положеннями. Узагальнюючи дослідження численних фахівців у галузі обліку перелічимо основні переваги МСФЗ:

1. МСФЗ характеризуються чіткою економічною логікою та узагальнюють у собі світову практику
2. Інформація МСФЗ дозволяє користувачам аналізувати наслідки прийняття рішень, здійснювати прогнозування майбутнього розвитку та виступає основою прийняття стратегічних рішень
3. Показники фінансової звітності підприємств за міжнародними стандартами характеризуються співставленістю, що обумовлює підвищення інвестиційної привабливості даних підприємств
4. Фінансова звітність підприємств за міжнародними стандартами містить не тільки кількісні показники діяльності підприємства, а й характеристики здійснюваних процесів, які відображають як масштаби, так і якість діяльності підприємства

5 Фінансова звітність, складена відповідно до вимог міжнародних стандартів, є доступною для широко кола користувачів (не тільки для органів статистики та контролю)

Фінансова звітність вітчизняних підприємств, незважаючи на вже тривалий період здійснення вдосконалення вітчизняного бухгалтерського обліку (починаючи з 1990 р.), на жаль, все ще не відповідає вимогам міжнародних стандартів. Існує точка зору, що «...український бухгалтерський облік багато в чому сформувався під впливом командно-адміністративної системи господарювання». Як наслідок, вітчизняній фінансовій звітності притаманні такі недоліки:

- недостатньо об'єктивне представлення інформації (причиною можна вважати суб'єктивізм осіб, що складають фінансову звітність. Таким чином, фінансова звітність містить тільки ту інформацію, яка є вигідною для власників);

- уніфікований обов'язковий формат подання фінансової звітності (регламентується державою; практично мінімізує можливість здійснення агрегування показників фінансової звітності та їх згортання);

- зміст фінансової звітності за вимогами вітчизняного законодавства в більшості випадків не надає повного обсягу ґрунтовної інформації за ключовими фінансовими та нефінансовими показниками діяльності підприємств (обумовлює зниження якості аналізу фінансово-економічного стану підприємства, окрім того, перешкоджає здійсненню реального стратегічного планування його розвитку);

- монетарне (грошове) відображення активів підприємства (призводить до такого негативного наслідку, що інформація за межами грошового віддзеркалення залишається поза увагою фінансової звітності);

- непередбачливість, неузгодженість, суперечливість нормативного поля регламентації фінансової звітності в Україні (обумовлює складність розуміння та порядку застосування під час заповнення фінансової звітності);

- основний орієнтир вітчизняної фінансової звітності спрямовано на надання інформації для контролюючих, податкових та статистичних органів (тоді як, згідно з МСФЗ, звітність орієнтується на допомогу аналітику, а її користувачами виступають інвестори, кредитори менеджери).

Міжнародні стандарти фінансової звітності включають стандарти та інтерпретації, прийняті Правлінням Ради з МСФЗ. Чим же відрізняються IAS від IFRS, IFRIC від SIC?

У період з 1973-го по 2001 рік стандарти готувалися і випускалися Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності, і називалися вони IAS. У 2001 році Комітет із МСФЗ був реорганізований у Раду з МСФЗ. У квітні 2001 року Рада з МСФЗ прийняла існуючі IAS і продовжила роботу, випускаючи новостворювані стандарти під назвою IFRS.

IFRIC — це роз'яснення від Комітету з інтерпретації міжнародної фінансової звітності. SIC — це інтерпретації від Постійного комітету з роз'яснень, що діяв раніше.

Таким чином, усі ці документи є частиною міжнародних стандартів фінансової звітності.

Також існують додатки до МСФЗ, що не є частиною стандарту, і рекомендації щодо впровадження, випущені Радою з МСФЗ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не є статичними, вони постійно

вдосконалюються у міру розвитку ринків капіталу, ускладнення бізнес-процесів, появи нових господарських операцій.

Нормативно-правова база відносно ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності зазнає змін не тільки в Україні. Так, наприклад, міжнародні стандарти фінансової звітності також підлягають систематичним змінам та коригуванням. Проте порядок набрання чинності таких змін в міжнародних стандартах дещо відрізняється від національних.

Міжнародні стандарти фінансової звітності в широкому розумінні цього терміну — це стандарти та тлумачення, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board), які включають:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) (IFRS)) — (далі — МСФЗ);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards (IAS)) — (далі — МСБО);
- тлумачення, розроблені Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (Standing Interpretations Committee (SIC)).

Раніше випущені стандарти зберігають свою колишню назву (тобто МСБО) і будуть замінюватися МСФЗ поступово.

Загальновідомо, що в Україні зміни, які внесені в національні стандарти бухгалтерського обліку, набувають чинності з дати, зазначеної в документі, яким вони були внесені.

А ось з МСФЗ все відбувається дещо по-іншому. Суб'єктам господарювання надають право застосовувати нові МСФЗ з періодів, що зазначаються в самому стандарті або пізніше. Також дозволяється застосування до цієї дати (тобто дострокове застосування).

Тобто як зміни, так і нові міжнародні стандарти розробляють та затверджують заздалегідь. Суб'єктам господарювання надають певний час для ознайомлення з новими документами або змінами, внесеними до чинних документів, та самостійно обрати сприятливий період для їх застосування в обліку.

Нагадуємо, що МСФЗ приймаються Радою з МСБО, але їх тлумачення Міністерством фінансів України не здійснюється.

Якщо ж суб'єкт господарювання прийме рішення достроково застосовувати той чи інший МСФЗ, то цей факт йому необхідно буде розкривати в фінансовій звітності.

Для цілої низки суб'єктів господарювання застосування МСФЗ для складання фінансової звітності в Україні являється обов'язковим. Так, згідно з ч. 2 ст. 12¹ Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ.

2. Розвиток та впровадження МСФЗ в Україні

Думка Девіда Даманта про те, що *"країни і регіони, які не прагнуть до зближення своїх стандартів з МСФЗ і не беруть участі в глобальній уніфікації, значно відстають від своїх конкурентів"*, - стає зрозумілою для можновладців.

У 1998 р. видано постанову КМУ № 1706, яка затверджує Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСФЗ.

З 2000 р. починається радикальна реформа системи національного обліку. Україна обирає свій, особливий, національний шлях і розробляємо український ГААР - П(С)БО. Фраза: *"Національні П(С)БО не суперечать міжнародним стандартам"*, більшістю практиків сприймається як *"П(С)БО відповідають МСФЗ"*.

Разом з тим, з 2000 по 2010 рік усі спроби впровадження МСФЗ через П(С)БО не виправдовують останнього твердження.

22.06.2010 р. ДКЦПФР розробляє Порядок № 981 і вимагає від публічного акціонерного товариства обов'язкового застосування МСФЗ.

У червні 2011 р. Верховна Рада України ухвалює зміни до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", згідно з якими всі публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні надавати звіти за МСФЗ з 2012 р.

22.02.2012 р. КМУ видає розпорядження № 157-р, у якому ставить конкретні завдання перед міністерствами і відомствами, а саме:

1) Мінфіну наказує:

- забезпечити офіційне опублікування МСФЗ з дотриманням їх відповідності оригіналам;

- затвердити до 01.04.2012 р. Методичні рекомендації щодо складання декларації з податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку та додержанням вимог МСФЗ і перевіркою показників такої декларації;

2) Мінфіну і МЗС - співпрацювати з Радою з МСФЗ, зокрема з питань обробки проектів МСФЗ;

3) Міністерству освіти та науки - забезпечити до 01.04.2012 р. створення системи навчання з питань застосування МСФЗ бухгалтерів, які підписують фінансову звітність підприємств, і затвердити перелік навчальних закладів, які здійснюватимуть навчання;

4) Міністерству освіти та науки та Мінфіну за погодженням із заінтересованими органами, НКЦПФР і Нацфінпослуг - затвердити до 01.04.2012 р. порядок підвищення кваліфікації з питань застосування МСФЗ бухгалтерів, які підписують фінансову звітність підприємств.

Для складання та подання фінансової звітності застосовуються МСФЗ, якщо вони не суперечать Закону про бухгалтерський облік та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (ч. 1 ст. 12¹ Закону).

Окрім змін до Закону про бухгалтерський облік питанням застосування МСФЗ присвячено Порядок № 419. Так, згідно з п. 2 Порядку № 419 фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за МСФЗ публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., кредитними

співками — з 1 січня 2015 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 *КВЕД ДК 009:2010*), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 *КВЕД ДК 009:2010*), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 *КВЕД ДК 009:2010*) — починаючи з 1 січня 2013 року;

- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 *КВЕД ДК 009:2010*) — починаючи з 1 січня 2014 р., а діяльність з управління активами (група 64.3 *КВЕД ДК 009:2010*) — починаючи з 1 січня 2015 року.

Інші суб'єкти господарювання самостійно визначають доцільність застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Таким чином, при застосуванні МСФЗ необхідно орієнтуватися на тексти МСФЗ, МСБО та тлумачень, які оприлюднені на веб-сайті Мінфіну України.

ТЕМА 3. ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

1. Організація першого застосування МСФЗ (IFRS) 1
2. Добровільні та обов'язкові виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ
3. Подання та розкриття інформації при першому застосуванні МСФЗ

1. Організація першого застосування МСФЗ (IFRS) 1.

Розуміння принципів МСФЗ та їхнє використання на практиці пов'язане з наявністю певних труднощів, особливо на етапі їхнього первинного застосування. У зв'язку з цим Правління Ради з МСФЗ розробило і в 2003 році прийняло МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Тепер цей стандарт використовується поряд зі стандартом МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

МСФЗ (IFRS) 1 може бути використаний повною мірою, коли організація в попередніх звітних періодах складала звітність із використанням окремих стандартів. Його можуть використовувати також організації, що раніше складали звітність відповідно до основоположних принципів міжнародних стандартів, але неможливо було однозначно констатувати, що всі вимоги МСФЗ дотримані. Крім цього, стандарт повинен бути використаний організаціями, які раніше складали фінансову звітність відповідно до національних вимог та національних стандартів, які частково відповідають МСФЗ. При цьому заява про те, що дана організація надала звітність, що повністю відповідає МСФЗ, була відсутня.

Таким чином, положення МСФЗ (IFRS) 1 свідчать, що компаніями, що вперше застосовують МСФЗ, є такі, які вперше представляють у фінансовій звітності корисні, достовірні і надійні відомості, які повністю відповідають усім вимогам МСФЗ.

Основною метою МСФЗ (IFRS) 1 є складання першої фінансової звітності за підсумками роботи за рік, а також проміжної звітності всередині фінансового року, що містить високоякісні відомості про організацію, які повинні відповідати наступним вимогам:

- 1) прозорості та зрозумілості для користувачів;

- 2) порівнянності з фінансовою звітністю попередніх звітних періодів;
- 3) забезпеченню відповідного стартового початку для тих компаній, які вперше складають фінансову звітність за МСФЗ;
- 4) порівнянності вигод і витрат зі складання і подання звітності за міжнародними стандартами.

При складанні фінансової звітності вперше з використанням положень МСФЗ (IFRS) 1 компанія повинна враховувати низку обов'язкових вимог. По-перше, формуючи показники фінансової звітності, не повинні бути використані перехідні положення, що містяться в інших стандартах. По-друге, враховуючи, що в МСФЗ (IFRS) 1 запропоновані дев'ять винятків, які можуть бути реалізовані при складанні фінансової звітності, слід обов'язково виконати три з них, а по шести інших виконання є добровільним.

Для того, щоб дані попереднього звітного періоду (зазвичай фінансового року) були представлені в фінансовій звітності за МСФЗ, необхідно провести роботу з перелічення відомостей, раніше наведених організацією в звітності, складеної за національними правилами та вимогами. Ці дані повинні бути порівняні із звітними показниками, отриманими з урахуванням міжнародних методологічних підходів, що містяться в тому числі в МСФЗ (IFRS) 1. Тому, незважаючи на деякі окремі спрощення стандарту по першому застосуванню МСФЗ, процес переходу на МСФЗ та складання першої звітності є досить складним. Однак коли компанія прийняла рішення про перехід на МСФЗ або якщо перехід на міжнародні стандарти є обов'язковою умовою, виконання якої дозволить вирішити важливі стратегічні завдання, необхідно згідно МСФЗ (IFRS) 1 виконати наступні умови:

- визначити, яка фінансова звітність компанії буде першою за МСФЗ;
- підготувати вступний бухгалтерський баланс за МСФЗ на дату переходу;
- обрати облікову політику, відповідну МСФЗ, і застосувати її ретроспективно по всіх періодах, представлених у першій фінансовій звітності за МСФЗ;
- прийняти рішення про застосування будь-яких із шести можливих добровільних винятків, які звільняють від ретроспективного застосування стандартів;
- застосувати три обов'язкові винятки, коли ретроспективне застосування стандартів не дозволяється;
- розкрити у фінансовій звітності докладну інформацію, що пояснює особливості переходу компанії на МСФЗ.

В цілому датою переходу на МСФЗ вважається дата, на яку в звітності будуть розкриті порівняльні дані за попередній або кілька попередніх звітних періодів. Наприклад, якщо організація, складаючи фінансову звітність за МСФЗ, представляє в ній порівняльні показники за 2015 рік, то датою переходу на МСФЗ вважається 1 січня 2015 року. Коли представляються такі дані ще й за 2014 рік, то датою переходу є 1 січня 2014 року.

У практичній роботі компанії можуть стикатися з ситуацією, коли між датою переходу на МСФЗ та датою первісного складання звітності за міжнародними стандартами відбулися зміни в методиках розрахунку окремих показників. Нові методики повинні бути представлені в звітності як зміни в обліковій політиці. Однак вивчення та аналіз такої фінансової звітності зовнішніми користувачами буде утруднений через нерозуміння того, чому при первісному застосуванні МСФЗ

відбулися зміни в обліковій політиці. Тому МСФЗ (IFRS) 1 дозволяє компаніям у добровільному порядку при розрахунку показників фінансової звітності при першому їх застосуванні використовувати стандарти в редакції на дату переходу на МСФЗ незалежно від того, відбулися в них зміни на дату складання фінансової звітності за міжнародними стандартами чи ні.

Наступною умовою переходу організації на МСФЗ є складання вступного балансу на дату переходу на МСФЗ, що є непростю роботою. У МСФЗ (IFRS) 1 представлений перелік завдань, які повинні бути вирішені на даному етапі.

1. Визнання тих активів і зобов'язань організації, які є такими відповідно до положень МСФЗ. Наприклад, згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» умовами визнання нематеріального активу, придбаного ззовні або створеного всередині компанії, є дотримання таких вимог: а) отримання в майбутньому економічних вигод у результаті використання даного активу; б) надійність оцінки вартості активу. МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» забороняє також віднесення до нематеріальних активів об'єктів, створених усередині компанії: ділової репутації, торговельних марок, прав на публікацію, списків клієнтів тощо. Якщо активи та зобов'язання ніколи не визнавалися у фінансовій звітності, але згідно МСФЗ повинні бути визнані, вони включаються в її зміст.

2. Перекласифікація активів, зобов'язань і капіталу організації виходячи з методичних підходів і вимог МСФЗ. Наприклад: а) МСФЗ 10 «Події після звітної дати» не дає можливості розглядати нараховані дивіденди за підсумками роботи за звітний період як зобов'язання на звітну дату. Ці суми включаються до складу нерозподіленого прибутку, що представляється у вступному балансі за МСФЗ, в звіті про прибутки і збитки та звіті про зміни у капіталі; б) підготовка консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами ґрунтується на положеннях МСФЗ 27 «Консолідована фінансова звітність та облік інвестицій у дочірні компанії», де розкриті методики звітності групи організацій, що перебувають під контролем однієї головної організації, а також порядок відображення у фінансовій звітності головної компанії інвестицій у дочірні компанії.

3. Уточнення оцінки активів, зобов'язань і капіталу, які подаються у вступному балансі за МСФЗ, виходячи з методик, що використовуються в міжнародній обліковій практиці. Для уточнення оцінки показників бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності відповідно до МСФЗ необхідно використовувати норми:

а) МСФЗ 2 «Запаси», переоцінивши запаси за найменшою з вартості придбання (ФІФО, середньої або альтернативним способом ЛІФО) і чистої вартості продажів (без урахування можливих витрат на реалізацію);

б) МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», переоцінивши торгові фінансові активи, фінансові активи, наявні для продажу, похідні фінансові активи, торгові фінансові зобов'язання, похідні фінансові зобов'язання за справедливою вартістю;

в) МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість», переоцінивши інвестиції в нерухомість за справедливою вартістю;

г) МСФЗ 16 «Основні засоби», переглянувши строки корисного використання активів і обґрунтувавши їх безвідносно до термінів корисного використання, встановленими з метою оподаткування прибутку;

д) МСФЗ 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи», сформувавши резерви, що не створюються в національній обліковій практиці, і використовуючи вимогу дисконтування;

е) МСФЗ 36 «Знецінення активів», переоцінивши активи організації за величиною, що не перевищує його відшкодовувану суму, якщо їхня балансова вартість перевищує суму, яка буде відшкодована за рахунок використання або продажу цих активів. Причому сума переоцінки повинна бути представлена в балансі і розкрита в поясненнях до фінансової звітності як збиток від знецінення;

ж) МСФЗ 12 «Податки на прибуток», розрахувавши відкладені податкові зобов'язання та відстрочені податкові вимоги виходячи з вимог даного стандарту;

з) МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», що використовується при розрахунку показників активів і зобов'язань станом до 1 січня 2003 року, оскільки до цього періоду Україна розглядалася як країна з гіперінфляційною економікою. Історична вартість подання відомостей у звітності в такі звітні періоди повинна бути перерахована з урахуванням індексу інфляції.

Після уточнення оцінки активів і зобов'язань, що представляються за статтями вступного бухгалтерського балансу, обчислюють відхилення від раніше представлених у звітності сум. Вони враховуються як складова частина капіталу організації та відображаються в балансі на дату переходу на МСФЗ за статтею «Нерозподілений прибуток» або іншій статті групи капіталу, по якій це є допустимим.

4. Оскільки в балансі подаються відомості за декілька звітних періодів, статті вступного балансу повинні бути сформовані виходячи з однакової облікової політики. Причому, якщо в подальшому методи і способи обліку, закріплені в обліковій політиці організації для цілей бухгалтерського обліку, будуть переглянуті, показники вступного балансу в цілях порівнянності також мають бути перераховані.

2. Добровільні та обов'язкові виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ

Добровільні виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ

Розробники МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», усвідомлюючи високу трудомісткість робіт не тільки при формуванні фінансової звітності за МСФЗ за звітний період, але і при перерахунку показників на попередню звітну дату, передбачили в ньому шість винятків, які можуть бути допущені укладачами.

Ці винятки стосуються подання інформації у фінансовій звітності щодо об'єднання бізнесу; застосування при оцінці справедливої вартості; формування даних з пенсійних планів; відображення курсових різниць; комбінованих фінансових інструментів та визначення дати складання звітності за МСФЗ дочірніми компаніями.

Добровільні виключення можуть бути проігноровані укладачами звітності повністю або частково, а можуть бути використані повністю як офіційно

встановлені відступи від загальноприйнятих правил складання звітності в системі міжнародних стандартів.

У практичній роботі, коли вирішується питання про використання цих винятків, найбільш принциповим є врахування співвідношення між витратами на складання звітності за МСФЗ і вигодами організації, що звітує. При цьому останні повинні перевищувати витрати. Крім цього, в МСФЗ (IFRS) 1 зазначено, що використання цих стандартів заборонено, якщо їх результатом виявляться зміни раніше прийнятих керівництвом компанії рішень по операціях, що вже мали місце.

Зазначені виключення суто добровільні. На доцільність їхнього використання вказується в поясненнях та роз'ясненнях до фінансової звітності. Коли компанія не бачить сенсу в їх застосуванні, що в більшості випадків визначається розрахунком співвідношення витрат і вигод від використання МСФЗ, вона суворо дотримується норм, встановлених всіма міжнародними стандартами без винятку.

Обов'язкові виключення при підготовці фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ.

У МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» крім добровільних виключень містяться три обов'язкових виключення при формуванні у звітності відомостей ретроспективного характеру. Вони стосуються питань визнання фінансових інструментів, відображення операцій хеджування, оцінок при визначенні вартості активів і зобов'язань компанії.

1. Обов'язкове виключення про порядок визнання фінансових інструментів у фінансовій звітності при її складанні в системі МСФЗ пов'язане з питаннями подання відомостей про операції визнання фінансових інструментів, відображених у ній до 01.01.2001 року, тобто до дати набрання чинності МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Згідно з вимогами МСФЗ (IFRS) 1 компанії, які вперше застосовують міжнародні стандарти, не мають права визнавати ті фінансові активи та фінансові зобов'язання, які були списані протягом фінансового року до 01.01.2001 року згідно з принципами та методиками, раніше використаними у бухгалтерському обліку і звітності, в тому числі у відповідності з національними стандартами.

2. Норми відображення у вступному бухгалтерському балансі та інших формах фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ інформації про хеджування складають друге обов'язкове виключення. МСФЗ (IFRS) 1 передбачає повне відображення операцій хеджування, якщо такі мали місце у звітних періодах, що передують даті складання звітності за МСФЗ. Таким чином, облік хеджування в попередніх звітних періодах не повинен зазнавати змін. Подібне правило відповідає положенням МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». У звітності слід представляти всі визнані похідні інструменти компанії за справедливою вартістю.

3. Третє обов'язкове виключення при початковій підготовці звітності за міжнародними стандартами стосується принципового питання грошової оцінки показників. Застосування попередніх оцінок при складанні бухгалтерського балансу дозволяє прогнозувати майнове становище компанії і приймати управлінські рішення користувачами звітної інформації. При першому складанні фінансової звітності за МСФЗ має бути проведена робота по перевірці відомостей про оцінку активів і зобов'язань за попередній звітний період.

3. Подання та розкриття інформації при першому застосуванні МСФЗ.

При першому застосуванні міжнародних стандартів слід не тільки скласти необхідні форми фінансової звітності, але й надати роз'яснення по окремих формах і відомостях, що містяться в них, а також додаткову пояснювальну і порівняльну інформацію. У зв'язку з високою трудомісткістю і складністю переходу на міжнародні стандарти в МСФЗ (IFRS) 1 надано спеціальні норми, якими слід керуватися.

У стандарті визначено, що у звітності за можливістю необхідно розкривати відомості відповідно до вимог усіх стандартів МСФЗ. Разом з цим в ній повинні міститися додаткові відомості. Вони представляють ступінь впливу на найважливіші показники діяльності компанії застосування норм МСФЗ. Надаючи таку інформацію, слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигод їх формування.

Серед найбільш важливих показників, які слід додатково розкривати у фінансовій звітності за МСФЗ, є капітал і чистий прибуток. Що стосується суми капіталу у звітності, то методичні підходи до її відображення зводяться до уявлення вартості капіталу, обчисленої за національними стандартами та МСФЗ на дату першого застосування міжнародних стандартів. Крім цього, слід привести ці ж відомості на дату останнього складання фінансової звітності у відповідність правилам національних стандартів.

Сума чистого прибутку компанії представляється на останню дату складання звітності як за національними стандартами, так і перерахована на цю ж дату за нормами МСФЗ. Оскільки сума капіталу та чистого прибутку підлягає перерахунку, в додаткових відомостях до звітності слід надати розшифровки перерахунку цих показників за правилами МСФЗ. Такі відомості повинні бути представлені до бухгалтерського балансу і звіту про прибутки і збитки або в самих формах, або в поясненнях до них.

Крім того, у звітності компанія обов'язково повинна приводити дані за один попередній звітний період. Вона також має подавати відомості про свою діяльність за декілька попередніх років. Відповідно до МСФЗ (IFRS) 1 ця додаткова інформація може не відповідати всім правилам МСФЗ і бути сформована тільки за національними стандартами. У цьому випадку необхідно керуватися наступними установками.

1. Вказати, які відомості, що подані у вигляді додаткової інформації, не відповідають вимогам МСФЗ, а розраховані за національними стандартами.

2. Подати відомості про зміст корегувань, які слід виконати для приведення у відповідність до МСФЗ додаткової інформації у фінансовій звітності.

У зв'язку з тим, що застосування МСФЗ дає можливість отримати більш достовірні відомості про роботу компаній будь-яких галузей і сфер діяльності, в МСФЗ (IFRS) 1 даються наполегливі рекомендації обов'язково оприлюднювати у звітності інформацію, на основі якої внутрішні і зовнішні користувачі можуть скласти думку про ступінь впливу використання концепцій і методик МСФЗ на майнове становище компанії, її фінансові результати, величину фактичних та прогнозованих потоків грошових коштів. Подібні відомості, що вважаються досить суттєвими, повинні бути представлені в першій річній і першій проміжній звітності

за МСФЗ. Основні вимоги щодо обов'язкового подання інформації зводяться до наступного.

1. Дані на останню дату складання звітності за національними стандартами або вимогами, які не відповідають нормам міжнародних стандартів, необхідно представити в якості відомостей, що розкривають інформацію або в самих формах звітності, або в поясненнях до неї. Розкриття такої інформації необхідне зовнішнім користувачам звітності, для того щоб відомості про діяльність компанії можна було всебічно проаналізувати та оцінити.

2. У фінансовій звітності, складеній вперше за МСФЗ, слід вказати звітну дату переходу на МСФЗ. Формування інформації при першому складанні фінансової звітності за МСФЗ здійснюється з використанням звірки даних про капітал, прибутки, збитки, рух грошових коштів. На її базі коригуються відомості, що містяться в бухгалтерському балансі, звіті про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів, звіті про зміни у капіталі.

У практичній діяльності для першого застосування міжнародних стандартів у вітчизняних реаліях слід провести наступну організаційну і підготовчу роботу. В сфері організації переходу на МСФЗ необхідно:

а) сформуванню групи фахівців або створити відділ з трансформації бухгалтерської звітності за національними стандартами у фінансову звітність за МСФЗ;

б) створити інформаційне поле руху даних про діяльність дочірніх і залежних компаній в цілях консолідації фінансової звітності;

в) придбання відповідних технічних засобів і програмних продуктів, що дозволяють полегшити процес трансформації і консолідації на окремих етапах складання фінансової звітності за МСФЗ.

У сфері створення обліково-методичних передумов раціоналізації процесу складання звітності за міжнародними стандартами слід:

1) розробити облікову політику компанії у відповідності з вимогами та методиками МСФЗ, в тому числі робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

2) розробити методичні рекомендації внутрішнього користування з трансформації фінансової звітності за МСФЗ;

3) розробити методичні вказівки щодо консолідації фінансової звітності за МСФЗ;

4) встановити зміст звітних форм (бухгалтерського балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про рух грошових коштів, звіту про зміни у капіталі) у відповідності до вимог міжнародних стандартів;

5) визначити зміст та порядок формування відомостей для розшифровки статей кожної з форм фінансової звітності;

6) визначити зміст та порядок формування додаткової інформації, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності;

7) скласти графік документообігу та подання інформації, необхідної для складання звітності за МСФЗ;

8) внести зміни в систему аналітичного і синтетичного обліку компанії для скорочення роботи з отримання даних звітності;

9) організувати систему звірки даних фінансової звітності і контролю якості інформації тощо.

ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА МСФЗ

1. Основні завдання організації обліку
2. Облікова політика підприємства
3. Робочий план рахунків
4. Організація документообігу
5. Кадрове забезпечення

1. Основні завдання організації обліку

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно – з першого дня реєстрації до його ліквідації. І саме власник підприємства або уповноважені ним особи повинні затвердити політику ведення обліку та складання звітності відповідно до законодавства та установчих документів. На власника також покладається контроль за дотриманням співробітниками підприємства встановлених вимог щодо фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах та збереження їх протягом встановленого терміну.

На практиці ж складається ситуація, що розробку політик та систем документообігу власник, як правило, одразу покладає на їх безпосереднього виконавця – головного бухгалтера.

Відомо, що основними завданнями організації бухгалтерського обліку є:

- своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх операцій господарської діяльності, які були здійснені на підприємстві;
- обробка отриманої інформації за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів;
- складання балансу і фінансової звітності на основі отриманих первинних документів, що були зведені до відповідних регістрів бухгалтерського обліку, а також подання їх до відповідних державних органів.

Аби належним чином організувати бухгалтерський облік на підприємстві, особливу увагу треба приділити розробленню концепції облікової політики та документообігу.

Умовно організацію бухгалтерського обліку можна поділити на такі етапи (рис.1):

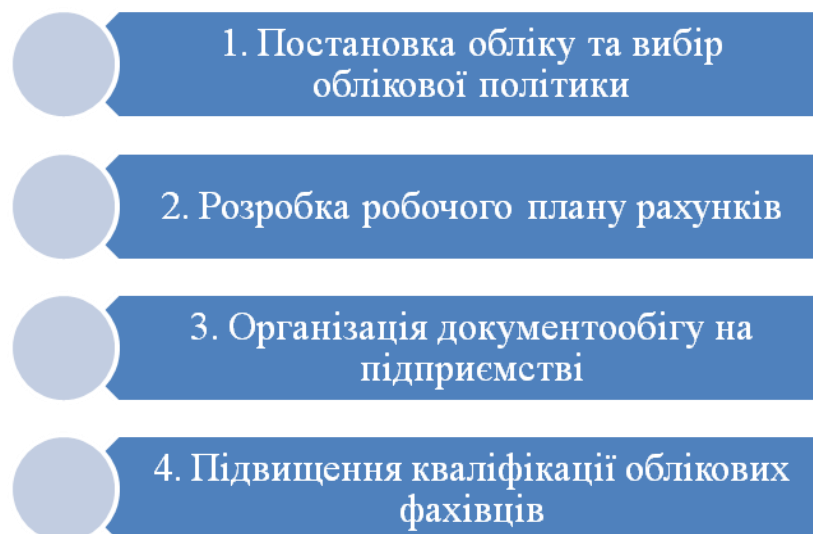


Рис.1: Порядок організації облікової роботи на підприємстві

І як результат, забезпечити "надання користувачам для прийняття рішень

повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства"*

2. Облікова політика підприємства

Як було зазначено вище, з моменту створення підприємства його власники або уповноважений орган мають забезпечити ведення бухгалтерський обліку за встановленими в країні правилами. Такими у нас є національні П(С)БО, а з 2012 року – додатково і МСФЗ. Проте їх вимоги, якими б універсальними вони не були, не можуть врахувати особливості кожного підприємства. Тому в окремих аспектах зазначені стандарти окреслюють межі дозволеного вибору. Отже, мета положення про облікову політику на підприємстві – визначити ті аспекти обліку і звітності, щодо яких у підприємства є право вибору.

Наявність затвердженої на підприємстві облікової політики – прямий обов’язок вищого керівництва підприємства, встановлений п. 5 ст. 8 Закону N 996, а її дотримання — обов’язок головного бухгалтера та інших осіб, що відповідають за ведення господарського обліку підприємства. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. N 635 (далі – Методрекомендації), дозволяють створити нове чи вдосконалити наявне положення про облікову політику вашого підприємства просто і ефективно.

Елементи, які має містити положення про облікову політику підприємства відповідно до Методрекомендацій, наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Структура положення про облікову політику підприємства		
N з/п	Елемент	Варіанти вибору
1	Методи оцінки вибуття запасів	- Ідентифікованої собівартості кожної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу
2	Якщо обрано метод середньозваженої собівартості одиниці запасів	- За щомісячною середньозваженою; - за періодичною середньозваженою на дату кожної операції
3	Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, можливість ведення окремого субрахунку їх обліку	- Безпосереднє віднесення на кожну одиницю; - за окремими групами запасів на окремому субрахунку зі щомісячним пропорційним розподілом
4	Методи амортизації основних засобів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, якщо вони обліковуються за первісною вартістю	Щодо кожної з груп необоротних активів обирається один з таких дозволених методів: - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий
5	Нематеріальні активи (НМА) з невизначеним строком корисного використання	Визначається перелік таких НМА
6	Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	- Прямолінійний; - виробничий
7	Методи амортизації МНМА і бібліотечних фондів	- 50 % при введенні в експлуатацію та 50 % при вибутті; або - одразу 100 % при вибутті

8	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА	Встановлюються підприємством самостійно; при зміні вартості перерахунки за раніше придбаними активами не проводяться
9	Підходи до переоцінки необоротних активів	Визначаються підстави та періодичність
10	Застосування класу витрат з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів	8-й та/або 9-й клас рахунків
11	Підходи до періодичності списання резерву дооцінки необоротних активів	- При вибутті основних засобів; - пропорційно до нарахованої амортизації
12	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	- Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності, що розраховується: визначенням питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; з класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; визначенням середньої питомої ваги списаної дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років
13	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	- Виплату відпусток працівникам; - додаткове пенсійне забезпечення; - виконання гарантійних зобов'язань; - реструктуризація, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; - виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів; - забезпечення на рекультивацію порушених земель тощо
14	Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку	Обов'язково для державних і комунальних підприємств
15	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	- Вивченням виконаної роботи; - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі; - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням всього обсягу послуг
16	Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента	- Господарські; - географічні збутові або збутові виробничі
17	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу	Залежно від специфіки діяльності
18	Перелік і склад статей собівартості продукції (робіт, послуг)	- Сировина та матеріали; - купівельні напівфабрикати та комплектуючі, в тому числі послуги; - паливо й енергія на технологічні цілі; - зворотні відходи (вираховуються); - основна і додаткова заробітна плата; - соціальні відрахування; - витрати на утримання та експлуатацію устаткування; - втрати від браку; - інші прямі витрати; - змінні та постійні загальновиробничі
19	Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	Має бути описаний щодо: - окремих операцій; - значних класів активів, зобов'язань чи капіталу; - кожної з чотирьох основних звітних форм
20	Періодичність відображення ВПА і ВПЗ	- Щоквартально; - перед складанням річної фінансової звітності
21	Класифікація пов'язаних сторін	- Підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

		- підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи
22	Дата первісного визнання необоротних активів та групи як утримуваних для продажу	дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються такі умови: очікується їх продаж найближчим часом замість використання за призначенням; вони готові до продажу в їх теперішньому стані; проводяться відповідні заходи з пошуку покупця; - дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу
23	Складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства	Встановлюється перелік або характеристика підрозділів, щодо яких складаються окремі баланси
24	Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	Визначається власником (керівником), окрім обов'язкових випадків
25	Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	- найменування; - однорідна група (вид)
26	Спосіб складання звіту про рух грошових коштів	- прямий метод; - непрямий метод
27	Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод відносно первісно очікуваних

Наведений перелік не є вичерпним. Не є він і обов'язковим до застосування, як і самі Методрекомендації. Але їх дотримання може суттєво спростити ваш діалог із працівниками контролюючих та правоохоронних органів, цікавість яких до стану бухгалтерський обліку компаній зростає з кожним роком. Тому облікова політика на підприємстві має бути розроблена ґрунтовно.

Облікова політика підприємства може містити й іншу інформацію, яка дозволить зробити бухгалтерський облік більш прозорим, а господарські процеси – більш контрольованими. Це повною мірою стосується створення і належної адаптації під правила ведення бухгалтерський обліку робочого плану рахунків виробничого підприємства.

3. Робочий план рахунків

Оскільки чинний в Україні План рахунків у редакції, затвердженій наказом Мінфіну України від 09.12.2011 р. N 1591, не містить субрахунків, підприємства мають всі підстави доповнити їх субрахунками, які б допомагали головному бухгалтеру підготувати звітність за МСФЗ з усіма необхідними розкриттями. Тобто, робочий план рахунків конкретного підприємства повинен бути більш детальним та наближеним до специфіки його діяльності.

Перш ніж складати свій робочий план, варто пам'ятати про кілька особливостей складання звітності за МСФЗ за чинними в Україні формами.

1. Кожна стаття дебіторської заборгованості відображається в балансі за справедливою вартістю. У розкриттях до відповідних статей Балансу наводиться історична вартість дебіторської заборгованості та сума нарахованого резерву чи дисконту (за наявності). Тому доцільно доповнити робочий план рахунків відповідними субрахунками. Це можуть бути субрахунки:

- 188 "Сума дисконту та інші коригування до справедливої вартості" для довгострокової заборгованості;

- 368 "Резерв сумнівних боргів" для торговельної дебіторської заборгованості;

- 378 "Резерв сумнівних боргів" для іншої дебіторської заборгованості.

2. Розрахунки з пов'язаними особами мають відображатись у балансі виходячи з їх суті: торгова, фінансова або інша заборгованість без використання спеціальних додаткових рядків 1145 "Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків" та 1645 "Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків". Але в розкриттях до кожної із статей необхідно виділяти сальдо розрахунків з пов'язаними особами. Тому робочий план рахунків має містити субрахунки:

183 "Довгострокова дебіторська заборгованість пов'язаних осіб";

363 "Розрахунки з покупцями – пов'язаними особами";

373 "Інша дебіторська заборгованість пов'язаних осіб";

503 "Довгострокові кредити і позики пов'язаних осіб";

633 "Розрахунки з постачальниками – пов'язаними особами";

683 "Інші поточні зобов'язання пов'язаних осіб"

3. "Необоротні активи і групи вибуття" у балансі за МСФЗ відображаються як окрема стаття оборотних активів. В Україні абсолютно протилежні вимоги щодо цієї категорії активів: з одного боку – у балансовому звіті вони виділені в окремий клас активів, додатково до необоротних та оборотних, а з іншого – у плані рахунків для них передбачений лише субрахунок 286 у рахунку 28 "Товари" у складі класу 2 "Запаси". Всі потиріччя знімуться, якщо задіяти вільний субрахунок 29, назвавши його "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

4. У МСФЗ забезпечення майбутніх виплат визнаються у складі зобов'язань, які, в свою чергу, поділяються на поточні і довгострокові. Тому, при заповненні розділу 2 пасивів Балансу, крім стандартних розкриттів, передбачених IAS-19 і IAS-37, необхідно поділити кожен вид забезпечень на поточну і довгострокову складові. Поточна редакція балансового звіту врахувала цю особливість. Але план рахунків залишився незмінним: забезпечення продовжують обліковуватись разом з власним капіталом – у 4-му класі рахунків, що суперечить базовим принципам формування звіту про фінансовий стан підприємства. Тому ми пропонуємо не використовувати рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", а замість нього додати рахунки 57 для довгострокових забезпечень та 67 – для поточних. Приклади пропонованих субрахунків до них:

- 572 "Додаткове пенсійне забезпечення"

- 573 "Довгострокові забезпечення гарантійних зобов'язань"

- 574 "Довгострокові забезпечення інших витрат і платежів"

- 671 "Забезпечення виплат відпусток"

- 672 "Додаткове пенсійне забезпечення"

- 673 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"

- 674 "Забезпечення інших витрат і платежів"

- 675 "Страхові резерви"

5. У Звіті про фінансові результати (українська форма N 2) присутні статті "Інші операційні доходи" (рядок 2120) та "Інші доходи" (рядок 2240), які в міжнародній звітності заведено об'єднувати в одну - "Інші доходи". Аналогічно і з

витратами (рядки 2180 та 2270). Тому ми не бачимо потреби використання одночасно рахунків 71 та 74 для обліку інших доходів і рахунків 94 та 97 для інших витрат.

6. Доходи і втрати від курсових різниць подаються згорнуто у складі інших доходів, інших витрат (залежно від того, що більше) або окремою статтею звіту. Однак ті курсові різниці, які відносяться до валютних запозичень, мають включатись до фінансових витрат з обов'язковим розкриттям у примітках. Було би зручно обліковувати курсові доходи та витрати на окремих рахунках 77 "*Доходи від курсової різниці*" та 97 "*Втрати від курсової різниці*" з поділом на субрахунки за видами діяльності (операційна, фінансова та інша) та подальшим згортанням їх результатів у розкриттях до звітності.

7. За наявності операцій, які підпадають під визначення іншого сукупного прибутку, вимагається складання додаткового Звіту про сукупний дохід відповідно до пп. 7 та 81 IAS-1. Для накопичення інформації про такі операції можна використати вільний рахунок 78, доповнивши його субрахунками відповідно до особливостей діяльності конкретного підприємства.

8. Для підготовки приміток про *основні засоби* до Звіту про фінансовий стан, треба не лише деталізація первісної вартості, але й *накопиченого зносу*. Тому пропонуємо використати наступні субрахунки:

- 133 *Знос будинків та споруд*
- 134 *Знос машин та обладнання*
- 135 *Знос транспортних засобів*
- 136 *Знос інструментів, приладів, інвентарю*
- 139 *Знос інших основних засобів*

А знос малоцінних необоротних активів й амортизацію нематеріальних активів, класифікація яких у більшості підприємств не надто широка, можна обліковувати окремими субрахунками відповідних рахунків 11 та 12.

9. Ми не рекомендували б суттєво змінювати розшифровку рахунку 90 "*Собівартість реалізації*", оскільки його субрахунки повинні відповідати субрахункам з виручки від реалізації. Але деталізувати можна прямі виробничі витрати на рахунок 23 "*Виробництво*":

- 231 *Витрати сировини й матеріалів*
- 232 *Витрати на персонал*
- 233 *Амортизація*
- 234 *Витрати на поточні ремонти та обслуговування виробничих основних фондів*
- 235 *Витрати енергії та комунальні послуги*
- 239 *Інші витрати виробництва*

та по рахунку 91 "*Загальновиробничі витрати*":

- 911 *Матеріальні витрати*
- 912 *Витрати на загальновиробничий персонал*
- 913 *Амортизація виробничого обладнання*
- 914 *Витрати на поточні ремонти та обслуговування загальновиробничих основних фондів*
- 915 *Витрати енергії та комунальні послуги*

919 *Інші загальновиробничі витрати*

10. Рахунок 92 "Адміністративні витрати" може мати наступні субрахунки:

921 *Матеріальні витрати*

922 *Витрати на адміністративний персонал*

923 *Амортизація обладнання загального
призначення*

924 *Витрати на поточні ремонти та
обслуговування основних фондів загального
призначення*

925 *Витрати енергії та комунальні послуги*

926 *Банківські послуги*

929 *Інші адміністративні витрати*

Подібним чином варто деталізувати рахунок 93

Таким чином, ми отримаємо більш зручний робочий план рахунків для складання звітності за МСФЗ. Але повсякденний облік має ґрунтуватись на первинних документах та відпрацьованих процесах їх обробки.

4. Організація документообігу

Необхідно зазначити, що організацію документообігу на підприємстві, варто розглядати, як одну з основних складових облікової політики. Тому документообіг має бути оперативним, цілеспрямованим і не передбачати зворотні операції, що заважають правильному напрямку руху документів. Має діяти принцип одноразового перебування документа в одному структурному підрозділі або в одного виконавця.

Складаючи графік, слід керуватися п. 5 та 6 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства України від 24.05.95 р. N 88. В них наголошується, що для "упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву". Графік документообігу має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців та може оформлятися у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, закріпленими за кожним окремим підрозділом підприємства із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. Бланки суворої звітності рекомендується зберігати в сейфах або металевих шафах, що забезпечують їх належне зберігання, це відповідає вимогам п. 6 названого Положення.

Існує чітка система операцій з документами (Рис.2):

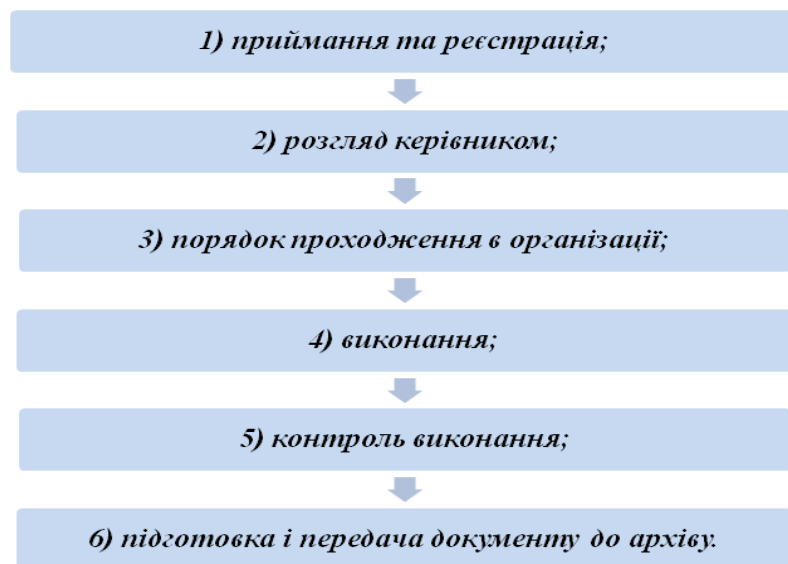


Рис.2 Узагальнена схема документообігу.

З метою раціональної організації діловодства на підприємствах необхідно визначити ті потоки документообігу, які найбільше впливають на здійснення основних функцій підприємства. Вивчення інформаційних потоків дає можливість визначити завантаженість структурних підрозділів прийняттям, передачею та опрацюванням первинної документальної інформації (таблиця 2).

Таблиця 2. Приклад графіку документообігу (фрагмент)								
N з / п	Вид документа	Структурний підрозділ (створення документа)	Посадові особи (підписання документа)	Підстава	Термін створення документа	Обробка та облік	Термін передачі після виконання	Зберігання (термін зберігання)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Акт приймання-передачі ОЗ (внутрішнє переміщення)	Комісія, що створена за наказом керівника	1. Голова комісії. 2. Керівник підприємства	Наказ керівництва	Протягом дня, з моменту підписання керівництвом	До бухгалтерії	Наступного дня після введення – до бухгалтерії	Архів бухгалтерії – 3 роки
2	Довіреність на отримання ТМЦ	Бухгалтерія	1. Керівник підрозділу. 2. Головний бухгалтер. 3. Матеріально відповідальна особа	Заявка на отримання ТМЦ; – виробничим підрозділом; – адмін. відділом	За потребою протягом дня	До відповідальної особи бухгалтерії	Наступного дня після отримання ТМЦ	Архів бухгалтерії – 3 роки
...
10	Накладна на відпуск продукції	Бухгалтерія	1. Начальник цеху. 2. Головний бухгалтер.	Договір. Наказ на відпуск продукції	За наявності продукції протягом дня	До бухгалтерії	Не пізніше наступного дня після відвантаження	Архів бухгалтерії – 3 роки
...
15	Акт виконаних ремонтних робіт	Організація підрядника	Керівник структурного підрозділу	Договір	Згідно з умовами договору	До бухгалтерії	Наступного дня після підписання акту	Архів бухгалтерії – 3 роки
...

На цьому етапі організації бухгалтерського обліку необхідно визначитися щодо способу обробки облікових даних. Варіант без використання комп'ютерів для сучасної компанії, особливо якщо вона ще має намір скласти міжнародну

фінансову звітність, ми навіть не розглядаємо.

Як правило, великі підприємства використовують автоматизовані ERP-системи. Подібні системи зарубіжних виробників зазвичай орієнтовані на західні методики обліку та формування звітності згідно з МСФЗ. Проте вони тією чи іншою мірою адаптовані до ведення обліку в умовах України. В нашій країні більш поширені спеціалізовані програми національних та російських виробників на базі 1С. Наприклад конфігурація "*Управління виробничим підприємством*" для платформи "*1С: Підприємство 8.2*" включає підсистему "*Облік за МСФЗ*".

5. Кадрове забезпечення

У радянські часи популярним був вираз "Кадри вирішують все!" І для бухгалтерії це не просто слова. Якою б сучасною та досконалою не була облікова система, якість бухгалтерський обліку і фінансової звітності значною мірою залежить від виконавців. Тому рівень підготовки персоналу має вирішальне значення. І роботодавці це розуміють, вимагаючи в оголошеннях на найвідповідальніші посади знання міжнародних стандартів.

На даний час в Україні спостерігається дефіцит фахівців з відповідною міжнародною кваліфікацією. За статистикою, в Україні близько 500–600 тисяч бухгалтерів-практиків. Вони вже багато років мають можливість вивчати і підтверджувати свої знання з МСФЗ на незалежних іспитах міжнародних сертифікацій ACCA, IFA, CAP/CIPA або отримати окремі дипломи ACCA DipIFR(rus). Проте за статистикою на початок 2013 року такою можливістю скористалося лише близько 10 000 осіб. Зауважимо, що повних членів ACCA – 420, студентів – 1 800; видано сертифікатів CAP – 5 330, CIPA – 219; дипломів за МСФЗ IFA – 960; ACCA DipIFR (rus) – понад 2 000 дипломів*. Таким чином, питома вага фахівців, які володіють основами МСФЗ, в Україні не перевищує 2 %.

ТЕМА 5. ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

1. Особливості формування балансової вартості запасів та відображення інформації про них у звіті про фінансовий стан.

2. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про необоротні активи: визнання, оцінка та подання основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів.

3. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу, та вимоги до їх подання у фінансових звітах.

4. Умови зменшення корисності активів та її вплив на оцінку елементів фінансової звітності.

5. Класифікація орендних операцій, подання та розкриття інформації про них у фінансових звітах.

6. Особливості розкриття у фінансових звітах інформації про припинену діяльність.

1. Особливості формування балансової вартості запасів та відображення інформації про них у звіті про фінансовий стан.

Основні підходи до обліку запасів визначено у МСБО 2 «Запаси». Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.

МСБО 2 застосовується до всіх запасів, за винятком:

а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг; б) фінансових інструментів; в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.

Запаси включають товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу. Запаси включають також готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.

Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації. Чиста вартість реалізації - це чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати - це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати - це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.

Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в

собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.

Прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:

а) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;

б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;

в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; та

г) витрати на продаж.

МСБО 2 передбачені такі методи визначення собівартості: метод стандартних витрат або метод роздрібних цін.

Стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної і виробничої потужності. Їх регулярно аналізують і, за потреби, переглядають з огляду на поточні умови.

Метод роздрібних цін часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають однаковий прибуток та для яких технічно неможливо застосувати інші методи калькулювання. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку. Застосовуваний відсоток урахує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібною торгівлі часто використовують середній відсоток.

Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості. Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна застосувати метод вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб визначити очікуваний вплив на прибуток або збиток.

Собівартість інших запасів слід визначати за формулою "перше надходження - перший видаток" (ФІФО) або середньозваженої собівартості. Суб'єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів суб'єкта господарювання однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості.

Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася. Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання.

Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно частково списувати запаси, базуючись на їх класифікації, наприклад, готову продукцію, або всі запаси у певному сегменті бізнесу. Постачальники послуг, як правило, накопичують витрати за кожним видом послуг, на які визначається окрема ціна продажу. Таким чином, кожний вид послуг розглядається як окрема одиниця.

У кожному наступному періоді проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (тобто сторнування обмежується сумою первинного часткового списання) так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок - собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Це відбувається, наприклад, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в розпорядженні в наступному періоді, а ціна її продажу зросла.

У фінансовій звітності стосовно запасів слід розкривати таку інформацію:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;
- в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;
- г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
- г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;
- д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;
- е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;
- є) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Інформація про балансову вартість різних видів утримуваних запасів та про ступінь змін у цих активах є важливою для користувачів фінансової звітності. Загальна класифікація запасів така: товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція. Запаси виконавця послуг можуть бути описані як незавершене виробництво.

2. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про необоротні активи: визнання, оцінка та подання основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів.

Основні вимоги до обліку та розкриття інформації у звітності про необоротні

активи містяться у МСБО 16 «основні засоби», МСБО 38 «нематеріальні активи»,

Основні засоби - це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Строк корисної експлуатації основного засобу це: а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом, якщо і тільки якщо: а) є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання; б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.

Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю.

Собівартість об'єкта основних засобів складається з:

а) ціни його придбання, включаючи імпорتنі мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок.

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Собівартість об'єкта основних засобів - це грошовий еквівалент ціни на дату визнання. Якщо платіж відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту, якщо такі відсотки не капіталізують згідно з МСБО 23.

Один або кілька об'єктів основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів. Наступний розгляд стосується обміну одного немонетарного активу на інший, але він також застосовується до всіх обмінів, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо а) операція обміну має комерційну сутність та б) справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Придбаний об'єкт оцінюють у такий спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

Суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Модель собівартості. Після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-

які накопичені збитки від зменшення корисності.

Модель переоцінки Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати.

Клас основних засобів - це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є:

- а) земля;
- б) земля та будівлі;
- в) машини та обладнання;
- г) кораблі;
- ґ) літаки;
- д) автомобілі;
- е) меблі та приладдя;
- є) офісне обладнання.

Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансову звітність сум, у яких змішані витрати та вартості на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі - за умови, що переоцінка класу активів завершується за короткий проміжок часу і переоцінка відбувається вчасно.

Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо.

Суб'єкт господарювання розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини і кожен частину амортизує окремо. Наприклад, може бути доцільним окремо амортизувати корпуси та двигуни літака, незалежно від того, чи є вони власністю чи орендуються за угодою про фінансову оренду. Аналогічно, якщо суб'єкт господарювання купує основні засоби для операційної оренди, у якій він виступає орендодавцем, може бути доцільним амортизувати окремо суми, відображені у собівартості такого об'єкта, що відносяться до сприятливих або несприятливих умов оренди порівняно з ринковими умовами.

Строк корисної експлуатації та метод амортизації суттєвої частини об'єкта основних засобів можуть бути такими самими, як строк корисної експлуатації та метод амортизації іншої суттєвої частини цього ж об'єкта. Такі частини можна об'єднувати в групу під час визначення амортизаційних відрахувань.

Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації.

Ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року та, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну (зміни) слід відображати як зміну в обліковій оцінці

відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".

Амортизацію визнають, навіть якщо справедлива вартість активу перевищує його балансову вартість, оскільки ліквідаційна вартість активу не перевищує його балансову вартість. Ремонт та технічне обслуговування активу не звільняє від необхідності нараховувати амортизацію.

Використаний метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання.

Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.

Різні методи амортизації можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється. Результатом застосування методу зменшення залишку є зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації. Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу. Суб'єкт господарювання обирає метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Такий метод застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не трапляється змін в очікуваній формі споживання цих майбутніх економічних вигід.

Слід припиняти визнання балансової вартості об'єкта основних засобів: а) після вибуття, або б) коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття.

Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкта. Прибутки не слід класифікувати як дохід.

Проте суб'єкт господарювання, який в ході своєї звичайної діяльності, періодично продає об'єкти основних засобів, які він утримував для надання в оренду іншим, має переводити такі активи у запаси за їхньою балансовою вартістю, коли їх припиняють надавати в оренду і починають утримувати для продажу. Кошти від продажу таких активів визнаються як дохід відповідно до МСБУ 18 "Дохід". МСФЗ 5 не застосовується, якщо активи, що утримуються для продажу в ході звичайної діяльності, переводяться у запаси.

У фінансовій звітності слід розкривати для кожного класу основних засобів:

а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;

б) застосований метод амортизації;

в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;

г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду;

- г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:
 - о надходження;
 - о активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;
 - о придбання в результаті об'єднань бізнесу;
 - о збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, за параграфами 31, 39 та 40, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих в іншому сукупному доході відповідно до МСБО 36;
 - о збитки від зменшення корисності, визнані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
 - о збитки від зменшення корисності, сторновані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
 - о амортизацію;
 - о чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;
 - о інші зміни.

Фінансова звітність має також розкривати таку інформацію:

- а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань;
- б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів у ході його будівництва;
- в) суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;
- г) суму компенсації від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, або які були втрачені чи передані, що включається до прибутку чи збитку, якщо суму цієї компенсації не було розкрито окремо у звіті про сукупні доходи.

Користувачі фінансової звітності також можуть вважати доречною для їхніх потреб таку інформацію:

- а) балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;
- б) валову балансову вартість будь-яких повністю амортизованих основних засобів, які ще використовують;
- в) балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та не класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;
- г) якщо застосовується модель собівартості, то справедливую вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості.

Отже, суб'єкти господарювання заохочуються до розкриття інформації про ці суми.

Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Суб'єкти господарювання часто витрачають ресурси чи несуть зобов'язання при придбанні, розробці, обслуговуванні чи збільшенні корисності нематеріальних ресурсів, таких як технічні чи наукові знання, розробка та запровадження нових

технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назви видань). Розповсюдженими прикладами об'єктів, що їх охоплюють ці широкі поняття, є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорту, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.

Не всі об'єкти, описані у попередньому параграфі, відповідають визначенню нематеріального активу (йдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід). Якщо об'єкт, на який поширюється сфера застосування цього Стандарту, не відповідає визначенню нематеріального активу, то видатки на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати у період їхнього понесення. Проте, якщо об'єкт придбано при об'єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання.

За визначенням нематеріального активу, його необхідно ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу. Гудвіл, визнаний при об'єднанні бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Майбутні економічні вигоди можуть бути результатом синергії придбаних активів, що їх можна ідентифікувати, або активів, які індивідуально не відповідають критеріям визнання у фінансовій звітності.

Актив є ідентифікованим, якщо він:

а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це,

або

б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку. В разі відсутності юридичних прав контроль довести складніше. Проте юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може бути в змозі контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.

Для визнання статті як нематеріального активу суб'єктові господарювання треба довести, що стаття відповідає:

а) визначенню нематеріального активу; та

б) критеріям визнання.

Ця вимога застосовується до витрат, які були первісно понесені для придбання або внутрішнього генерування нематеріального активу, і тих витрат, які були

здійснені в подальшому для розширення, заміни частини або для обслуговування цього нематеріального активу.

Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання у цьому Стандарті. Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші видатки до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у цілому. Отже, лише в рідкісних випадках подальші видатки (тобто видатки, понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або ж після створення внутрішньо генерованого нематеріального активу) будуть визнаватися у балансовій вартості активу. Подальші видатки на торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти (незалежно від того, чи є вони придбані чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються у прибутку чи збитку в періоді, коли вони понесені. Це пояснюється тим, що такі видатки не можна відокремити від видатків на розвиток бізнесу в цілому.

Нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо:

- а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходитимуть до суб'єкта господарювання; та
- б) собівартість активу можна достовірно оцінити.

Суб'єктові господарювання слід оцінювати ймовірність очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу.

Щоб оцінити ступінь визначеності, властивий надходженню майбутніх економічних вигід, що відносяться до використання активу, суб'єкт господарювання застосовує судження, зроблене на основі свідчень, наявних на час первісного визнання, надаючи перевагу зовнішнім свідченням.

Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.

Як правило, ціна яку сплачує суб'єкт господарювання для придбання нематеріального активу окремо, відображатиме очікування щодо ймовірності надходження до цього суб'єкта господарювання тих очікуваних майбутніх економічних вигід, що втілені в цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Таким чином, нематеріальні активи, що були придбані окремо, завжди відповідатимуть критерію визнання імовірності.

Крім того, собівартість придбаного окремо нематеріального активу, як правило, можна достовірно оцінити. Особливо це стосується випадків, коли компенсація за придбання надається у формі грошових коштів або інших монетарних активів.

Витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу містять:

- а) ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; та

б) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.

Відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання. Справедлива вартість нематеріального активу відображатиме очікування учасників ринку на дату придбання щодо ймовірності надходження до суб'єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію визнання ймовірності. Якщо актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або він виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію достовірної оцінки.

Один або кілька нематеріальних активів можуть бути придбаними в обмін на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення розглядає тільки обмін одного немонетарного активу на інший, але воно також стосується всіх видів обміну, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності або б) неможливо достовірно оцінити справедливую вартість ані отриманого, ані відданого активу. Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу.

Для своєї облікової політики суб'єкт господарювання обирає або модель собівартості, або модель переоцінки. Якщо облік нематеріального активу здійснюється за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю, за винятком випадків, коли для цих активів немає активного ринку.

Модель собівартості. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Модель переоцінки. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоби на кінець звітного періоду балансова вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості. Модель переоцінки не дозволяє: а) переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи, або б) первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.

Суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які

складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

Облік нематеріального активу базується на строкові його корисної експлуатації. Нематеріальний актив з визначеним строком корисної експлуатації амортизується, тоді як нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації - не амортизується. Ілюстративні приклади, що супроводжують цей Стандарт, демонструють визначення строку корисної експлуатації для різних нематеріальних активів і подальший облік цих активів згідно з визначенням строків їх корисної експлуатації.

Визначаючи строк корисної експлуатації нематеріального активу, слід брати до уваги багато чинників, зокрема:

- а) очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;
- б) життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб;
- в) технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;
- г) стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу;
- г) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;
- д) рівень видатків на обслуговування, необхідного для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня;
- е) період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду; та
- є) залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання.

Суму нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу. Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахування за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо цей або інший стандарт не дозволяє (або не вимагає) включати їх до балансової вартості іншого активу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не

підлягають амортизації.

Визнання нематеріального активу слід припиняти: а) в разі його вибуття, або б) якщо від його використання або вибуття не очікується майбутні економічні вигоди.

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу (якщо МСБО 17 не вимагає іншого підходу в разі продажу зі зворотною орендою). Прибутки не класифікуються як дохід.

Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):

а) чи є строк корисної експлуатації невизначеним або визначеним; якщо він є визначеним - строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;

б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;

в) валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;

г) статтю (статті) звіту про сукупні доходи, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;

г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де вказується:

- о надходження, із зазначенням окремо надходжень від внутрішньої розробки, придбаних окремо та придбаних унаслідок об'єднання бізнесу;

- о активи, класифіковані як утримувані для продажу чи включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;

- о збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки згідно з параграфами 75, 85 і 86, та збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є);

- о збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

- о збитки від зменшення корисності, сторновані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

- о амортизація, визнана протягом періоду;

- о чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансової звітності у валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання; та

- о інші зміни балансової вартості протягом періоду.

Суб'єкт господарювання також повинен розкривати:

а) для нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини, які підтверджують оцінку

строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного. Наводячи ці причини, суб'єкт господарювання має описувати чинники, які відіграли суттєву роль у визначення строку корисної експлуатації активу як невизначеного;

б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності суб'єкта господарювання;

в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю:

- о справедливую вартість, первісно визнану для цих активів;

- о їхню балансову вартість; та

- о чи оцінено їх після визнання за моделлю собівартості, чи за моделлю переоцінки;

г) існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як забезпечення зобов'язань;

г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.

3. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу, та вимоги до їх подання у фінансових звітах.

Мета МСФЗ полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів, утримуваних для продажу, та поданні і розкритті інформації щодо припиненої діяльності. Зокрема, МСФЗ вимагає, щоб:

а) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, оцінювалися за меншою з величин - балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж - та щоб амортизація цих активів була припинена; та

б) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, подавалися окремо у звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності - у звіті про сукупні доходи.

Вимоги МСФЗ 5 щодо класифікації та подання застосовуються до всіх визнаних непоточних активів (непоточними активами є активи, що включають суми, які очікується відшкодувати протягом понад дванадцять місяців після звітного періоду) та усіх ліквідаційних груп суб'єкта господарювання.

Активи, класифіковані як непоточні згідно з МСБО 1 "Подання фінансової звітності", не можна перекласифіковувати як поточні активи, доки вони не будуть відповідати критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу згідно з цим МСФЗ. Активи, які суб'єкт господарювання, як правило, відносить до непоточних активів, що купуються виключно для перепродажу, не слід класифікувати як поточні, доки вони не будуть відповідати критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу згідно з цим МСФЗ.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання.

Для цього актив (або ліквідаційна група) має бути придатним для негайного продажу в тому стані, у якому він перебуває на момент продажу, на умовах, яких зазвичай дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж повинен бути високо ймовірним.

Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного

рівня повинен скласти план продажу активу (або ліквідаційної групи) та ініціювати програму щодо визначення покупця і виконання плану. Крім того, актив (або ліквідаційну групу) мають активно просувати для продажу на ринку за ціною, поміркованою з огляду на його поточну справедливую вартість. Очікується, що продаж буде визнано завершеним протягом одного року, починаючи з дати класифікації, а дії, вчинені для виконання плану, повинні свідчити про неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких важливих змін. Ймовірність затвердження акціонерами (якщо вимагається в даній юрисдикції) слід розглядати як частину оцінки того, чи є продаж високоймовірним.

Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж.

Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл. Витрати на розподіл є додатковими витратами, які прямо відносяться до розподілу, виключаючи фінансові витрати і витрати на податок на прибуток.

Якщо нещодавно придбаний актив (або ліквідаційна група) відповідає критеріям класифікації активів, утримуваних для продажу, то застосування параграфу 15 приведе до появи активу (або ліквідаційної групи), який після первісного визнання оцінюватиметься за нижчою оцінкою: балансовою вартістю (яка може бути класифікована, як, наприклад, собівартість) або справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Отже, якщо придбання активу (або ліквідаційної групи) є частиною процесу об'єднання бізнесу, то вони можуть оцінюватися за справедливою вартістю мінус витрати на продаж.

Якщо очікується, що продаж здійснюватиметься довше ніж рік, суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю. Будь-яке збільшення поточних витрат на продаж, яке виникає з плином часу, повинно відображатися у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати.

Безпосередньо перед первісною класифікацією активу (або ліквідаційної групи) як утримуваного для продажу балансова вартість активу (або всіх активів та зобов'язань, що входять до групи) повинна оцінюватися згідно з чинними МСФЗ.

Згідно з чинним МСФЗ, після подальшої переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість будь-яких активів та зобов'язань (які виходять за межі сфери застосування вимог МСФЗ до оцінки, але входять до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) не треба переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінена справедлива вартість мінус витрати на продаж.

Суб'єкт господарювання подає та розкриває інформацію, яка дає користувачам фінансової звітності змогу оцінити фінансові результати припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційних груп).

Суб'єкт господарювання подає у звіті про фінансовий стан непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, окремо від інших активів. Зобов'язання ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, подаються у звіті про фінансовий стан окремо від інших зобов'язань. Такі активи і зобов'язання не

згортаються і надаються як єдина сума. Основні класи активів та зобов'язань, класифікованих як утримувані для продажу, розкриваються окремо у звіті про фінансовий стан або в примітках (за винятком випадків, дозволених параграфом 39). Суб'єкт господарювання подає окремо будь-які сукупні прибутки або витрати, визнані безпосередньо в інших сукупних прибутках, які відносяться до непоточного активу (ліквідаційної групи), класифікованого як утримуваний для продажу.

У період, коли непоточний актив (або ліквідаційна група) класифікувався як утримуваний для продажу або проданий, будь-який суб'єкт господарювання має розкрити в примітках таку інформацію:

- а) опис непоточного активу (або ліквідаційної групи);
- б) опис фактів та обставин продажу або обставин, що ведуть до очікуваної ліквідації, а також очікуваного способу та часу цієї ліквідації;
- в) прибутки або збитки, визнані згідно з параграфами 20-22, та заголовок у звіті про сукупні доходи, який містить інформацію про прибутки та збитки, якщо вони не були подані окремо у звіті про сукупні доходи;
- г) якщо це прийнятно, сегмент, у якому непоточний актив (або ліквідаційна група) подається згідно з МСБО 8 "Операційні сегменти".

4. Умови зменшення корисності активів та її вплив на оцінку елементів фінансової звітності.

Умови зменшення корисності активів визначено в МСБО 36. Мета цього Стандарту - визначити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка не є більшою ніж сума їх очікуваного відшкодування. Актив обліковують за сумою більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу. Якщо це відбувається, актив визначають як актив, корисність якого зменшилася, і в цьому випадку Стандарт вимагає, щоб суб'єкт господарювання визнавав збиток від зменшення корисності. Стандарт визначає, коли суб'єктові господарювання належить сторнувати збиток від зменшення корисності і як розкривати інформацію про активи, корисність яких зменшилася.

Корисність активу зменшується, коли балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. У параграфах 12-14 МСБО 36 наведено деякі ознаки можливості збитку від зменшення корисності. За наявності якоїсь із цих ознак суб'єкт господарювання повинен оцінити суми очікуваного відшкодування. За винятком вимог параграфа 10 МСБО 36, цей Стандарт не вимагає від суб'єкта господарювання формальної оцінки суми очікуваного відшкодування, якщо ознак потенційного збитку від зменшення корисності немає.

В кінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо хоча б одна з таких ознак існує, суб'єктові господарювання слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.

Незалежно від наявності ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єктові господарювання також слід:

- а) щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації або нематеріального активу, ще не

придатного для використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою його очікуваного відшкодування. Таку перевірку зменшення корисності можна здійснювати будь-коли

протягом річного періоду за умови, що вона щорічно проводитиметься в той самий час. Перевірка зменшення корисності різних нематеріальних активів може здійснюватися в різний час. Однак, якщо нематеріальний актив був первісно визнаний протягом поточного річного періоду, то перевірку такого нематеріального активу на зменшення його корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду;

б) щорічно перевіряти зменшення корисності гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу.

Оцінюючи наявність ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єкт господарювання має брати до уваги як мінімум такі показники (зовнішніх (а)-г)) та внутрішніх (г)-е)) джерел інформації:

Зовнішні джерела інформації:

а) є видимі ознаки того, що вартість актива зменшилася протягом періоду значно більше, ніж можна було очікувати, внаслідок плину часу або звичайного використання;

б) протягом періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;

в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, ймовірно, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;

г) балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання, що звітує, є більшою, ніж його ринкова капіталізація.

Внутрішні джерела інформації:

г) є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;

д) протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно вплинуть на суб'єкт господарювання, або очікується, що вони відбудуться у близькому майбутньому та змінять інтенсивність або спосіб нинішнього чи запланованого використання активу. Ці зміни включають плани припинити використання активу, припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, продати його раніше від попередньо очікуваної дати і повторно оцінити строк корисної експлуатації цього активу, цього разу як визначений²;

е) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувана.

Дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контрольованого або від асоційованого підприємства

е) для інвестицій у дочірнє, спільно контрольоване або в асоційоване підприємство інвестор визнає дивіденди від своєї інвестиції і наявні свідчення того, що:

о балансова вартість інвестиції в окремій фінансовій звітності перевищує суми балансової вартості чистих активів об'єкта інвестування, включаючи

пов'язаний з ними гудвіл, в консолідованій фінансовій звітності; або

- о розмір дивідендів перевищує суму загального прибутку дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, отриманого у періоді, за який оголошується виплата дивідендів.

Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: справедлива вартість за мінусом витрат на вибуття активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти) та його (її) вартість при використанні.

Не завжди є потреба визначати і балансову вартість активу за вирахуванням витрат на вибуття, і його вартість при використанні. Якщо будь-яка з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, корисність активу не зменшується і немає необхідності оцінювати другу суму.

Справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на його вибуття зазвичай можна оцінити, навіть якщо на активному ринку немає цін котирування на ідентичний актив. Проте іноді буде неможливо оцінити справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на вибуття через відсутність основи для достовірної оцінки ціни, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов. У такому разі за суму очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні.

В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:

- а) оцінку майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу;
- б) очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;
- в) вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;
- г) ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;
- г) інші фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу.

Оцінка вартості активу при використанні передбачає такі кроки:

- а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточної ліквідації;
- б) застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.

Річну перевірку зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, можна здійснювати у будь-який час протягом річного звітного періоду за умови, що ця перевірка здійснюється в один і той самий час щороку. Перевірку зменшення корисності різних одиниць, що генерують грошові кошти, можна здійснювати в різні проміжки часу. Однак, якщо весь гудвіл або його певна частина, розподілена на одиницю, що генерує грошові кошти, були придбані в результаті об'єднання бізнесу протягом поточного річного періоду, то перевірку такої одиниці, що генерує грошові кошти, на зменшення її корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду.

Для кожного класу активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:

а) суму збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний прибуток, до яких включають ці збитки від зменшення корисності;

б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний прибуток, у яких ці збитки від зменшення корисності сторнуються;

в) суму збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду;

г) суму сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду.

Суб'єктові господарювання, що складає звітність за сегментами відповідно до МСФЗ 8, слід розкривати таку інформацію щодо кожного сегмента, відображеного у звітності

а) суму збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному прибутку протягом періоду;

б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному прибутку протягом періоду.

Суб'єктові господарювання слід розкривати зазначену нижче інформацію за кожним суттєвим збитком від зменшення корисності, що був визнаний або сторнований протягом періоду за кожним окремим активом (включаючи гудвіл) або за кожною одиницею, що генерує грошові кошти:

а) події та обставини, які спричинили визнання або сторнування збитку від зменшення корисності;

б) визнану або сторновану суму збитку від зменшення корисності;

в) для окремого активу:

о характер активу;

о сегмент, за яким подають звітність і до якого належить актив якщо суб'єкт господарювання надає звітність за сегментами відповідно до МСФЗ 8;

г) для одиниці, яка генерує грошові кошти:

о опис одиниці, яка генерує грошові кошти (наприклад, чи є вона асортиментом продукції, заводом, видом діяльності, географічним регіоном або ж сегментом, за яким надають звітність згідно з визначенням у МСФЗ 8);

о суму збитку від зменшення корисності, визнану або сторновану за класом активів і (якщо суб'єкт господарювання відображає у звіті інформацію за сегментами згідно МСФЗ 8) за звітним сегментом;

о якщо сукупність активів для визначення одиниці, яка генерує грошові кошти, змінилася з часу попереднього оцінювання суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, суб'єктові господарювання слід описувати поточний та попередній спосіб об'єднання активів у сукупності, а також причини зміни способу визначення одиниці, яка генерує грошові кошти;

г) чи є сума очікуваного відшкодування актива (одиниці, яка генерує грошові кошти) справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття, чи вартістю при використанні;

д) основу, застосовану для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття, якщо сума очікуваного відшкодування є справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття (наприклад, чи оцінювалась справедлива

вартість з посиланням на ціну котирування на активному ринку на ідентичний актив). Від суб'єкта господарювання не вимагається надавати розкриття інформації, яка вимагається МСФЗ 13;

е) ставку (ставки) дисконту, застосовану у поточній розрахунковій оцінці та у попередній розрахунковій оцінці (якщо вона є) вартості при використанні, якщо вартість очікуваного відшкодування є вартістю при використанні.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про сукупні збитки від зменшення корисності і сукупні сторновані суми збитку від зменшення корисності протягом періоду, за який інформація, що її вимагає параграф 130, не подавалася:

а) основні класи активів, на які впливають збитки від зменшення корисності і сторнування збитків від зменшення корисності;

б) основні події та обставини, які спричинили визнання (сторнування) цих збитків від зменшення корисності.

Стандарт заохочує суб'єктів господарювання розкривати інформацію про основні припущення, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активів (одиниць, які генерують грошові кошти) протягом періоду. Однак параграф 134 МСБО 36 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, якщо до балансової вартості такої одиниці включено гудвіл чи нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію відповідно до вимог пунктів а) - д) за кожною одиницею (групою одиниць), що генерує грошові кошти, для яких сума балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисної експлуатації, розподілених на ці одиниці (групи одиниць), що генерують грошові кошти, є суттєвими порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строки корисної експлуатації яких не визначені, а саме:

а) балансову вартість гудвілу, розподіленого на певну одиницю (групу одиниць);

б) балансову вартість нематеріальних активів з невизначеними строками корисної експлуатації, розподілену на певну одиницю (групу одиниць);

в) суму очікуваного відшкодування одиниці (або групи одиниць) та основу, на якій була визначена сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) (тобто вартість при використанні або справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття);

г) якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на вартості при використанні, тоді слід:

- о навести кожне ключове припущення, на якому управлінський персонал базує прогнозні потоки грошових коштів для певного періоду, охопленого останніми бюджетами / прогнозами. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;

- о описувати підхід, застосований управлінським персоналом для визначення значення (або значень) для кожного з ключових припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи відповідають зовнішнім джерелам

інформації; якщо це не так, тоді слід пояснити, чому визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;

- о зазначати період, на який управлінський персонал спрогнозував грошові потоки на основі фінансових бюджетів / прогнозів, що були схвалені управлінським персоналом. Якщо для одиниць (груп одиниць), що генерують грошові кошти, застосовується період, який перевищує п'ять років, то слід надавати пояснення, чому такий довший період є виправданим;

- о наводити темпи зростання, використані для екстраполяції прогнозних оцінок грошових потоків для періодів, що виходять за межі останніх фінансових бюджетів / прогнозів, а також обґрунтування, яке пояснює застосування будь-якого темпу зростання, який перевищує середні показники росту для продуктів, галузей, країни (країн), у яких функціонує суб'єкт господарювання, або ринків, до яких належить одиниця (група одиниць);

- о наводити ставку (ставки) дисконту, застосовану для підготовки прогнозу грошових потоків;

г) метод (методи), застосований для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття, якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на справедливій вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Від суб'єкта господарювання не вимагається надавати розкриття інформації, яка вимагається МСФЗ 13. Якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття не оцінюється із застосуванням ціни котирування на ідентичну одиницю (групу одиниць), то суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

- о кожне ключове припущення, на якому управлінський персонал базує своє визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;

- о опис підходу, застосованого управлінським персоналом для визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід або ж (якщо доречно) відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, то слід пояснити, чому і як визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;

- о рівень ієрархії справедливої вартості (див. МСФЗ 13), до якого належить оцінка справедливої вартості повністю (без зазначення того, наскільки доступною є інформація про "вартість вибуття");

- о якщо сталася зміна методу оцінки, - таку зміну та її причину (причини).

- о Якщо справедливу вартість мінус витрати на вибуття визначено з використанням прогнозів дисконтованих грошових потоків, то суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

- о період, на який управлінський персонал спрогнозував грошові потоки;

- о темпи зростання, використані для екстраполяції прогнозів грошових потоків;

- о ставка (ставки) дисконту, застосована у прогнозах грошових потоків.

д) якщо внаслідок обґрунтовано можливої зміни ключового припущення, на підставі якого управлінський персонал будував своє визначення суми очікуваного

відшкодування одиниці (групи одиниць), сума балансової вартості одиниці (групи одиниць) перевищить суму її очікуваного відшкодування, то слід розкривати:

- суму, на яку розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) перевищує її балансову вартість;
- значення, визначені для цього ключового припущення;
- суму, на яку повинно змінитися значення, визначене для цього ключового припущення (після врахування всіх аспектів подальшого впливу цієї зміни на всі інші змінні показники, що використовуються для оцінки суми очікуваного відшкодування), аби розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) дорівнював її балансовій вартості.

5. Класифікація орендних операцій, подання та розкриття інформації про них у фінансових звітах.

Визначення для орендарів і орендодавців відповідних облікових політик та розкриття інформації, що їх слід застосовувати до угод про оренду розкрито в МСБО 17.

Класифікація оренди, прийнята в цьому Стандарті, базується на тому, якою мірою ризики та винагороди, пов'язані з володінням орендованим активом, розподіляються між орендодавцем та орендарем. Ризики включають можливість збитків від простоїв або технічної застарілості, а також коливань у надходженнях унаслідок зміни економічних умов. Винагороди можуть бути представлені у формі очікування рентабельного функціонування протягом строку економічної експлуатації активу та прибутку від зростання вартості або реалізації ліквідаційної вартості.

Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння.

Оскільки операція між орендодавцем та орендарем базується на спільній для обох сторін угоді про оренду, доречним є використання узгоджених визначень. Застосування цих визначень до змінюваних обставин орендодавця та орендаря може інколи спричинити те, що та сама оренда класифікується орендодавцем та орендарем по-різному. Наприклад, це може відбуватися, коли орендодавець отримує вигоди від гарантії щодо ліквідаційної вартості, наданої стороною, не пов'язаною з орендарем.

Класифікацію оренди здійснюють на початку оренди. Якщо в будь-який момент часу орендар і орендодавець погоджуються змінити положення угоди про оренду (за винятком поновлення оренди) так, що це спричинить іншу класифікацію згідно з критеріями в параграфах 7-12 МСБО 17, та за умови, що змінені умови набрали чинності на початку оренди, тоді переглянута угода вважається новою протягом строку її дії. Проте зміни в попередніх оцінках (наприклад, зміни в попередніх оцінках строку економічної експлуатації або ліквідаційної вартості зданого в оренду майна) або зміни обставин (наприклад, невиконання зобов'язань орендарем) не ведуть до нової класифікації оренди з метою обліку.

Якщо оренда охоплює обидва елементи - землю і будівлі, то суб'єкт господарювання оцінює класифікацію кожного елемента як фінансову або

операційну оренду окремо відповідно до параграфів 7-13. Визначаючи, чи є елемент землі операційною чи фінансовою орендою, важливим положенням є те, що земля, як правило, має невизначений строк корисної експлуатації.

Мінімальні орендні платежі (включаючи будь-які одноразові авансові платежі) розподіляють на елементи земельних ділянок та будівель пропорційно відповідній справедливій вартості орендованих часток в елементі земельних ділянок та елементі будівель за угодою про оренду на початку оренди (коли це потрібно для класифікації та обліку оренди землі та будівель). Якщо орендні платежі не можна достовірно розподілити на ці два елементи, всю оренду класифікують як фінансову оренду, якщо не ясно, що обидва елементи є операційною орендою; у цьому випадку всю оренду класифікують як операційну оренду.

Фінансова оренда (орендарі)

На початку строку оренди орендарям слід визнавати фінансову оренду як активи та зобов'язання у своїх звітах про фінансовий стан за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна на початку оренди, або (якщо вони менші за справедливу вартість) за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди. Ставкою дисконту, яку слід застосовувати при обчисленні теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, є припустима ставка відсотка при оренді, якщо її можна визначити; якщо ні, слід застосувати відсоткову ставку додаткових запозичень орендаря. Будь-які первісні прямі витрати орендаря додаються до суми, визнаної як актив.

Операції та інші події відображаються в обліку і подаються відповідно до їхньої сутності та фінансової реальності, а не просто за юридичною формою. Хоча юридична форма угоди про оренду є такою, що орендар може не отримати юридичного права власності на орендований актив, у випадку фінансової оренди сутність та фінансова реальність такі, що орендар отримує економічні вигоди від використання орендованого активу протягом більшої частини строку його економічної експлуатації в обмін на зобов'язання сплатити за це право суму, що приблизно дорівнює (на початку оренди) справедливій вартості активу, та пов'язані з ним фінансові витрати.

Якщо такі орендні операції не відображаються у звіті про фінансовий стан орендаря, економічні ресурси та рівень зобов'язань суб'єкта господарювання занижуються, що призводить до викривлення фінансових показників. Тому доцільно визнавати фінансову оренду у звіті про фінансовий стан орендаря як актив і як зобов'язання сплатити майбутні орендні платежі. На початку строку оренди актив та зобов'язання щодо майбутніх орендних платежів визнаються у звіті про фінансовий стан за однаковими сумами, за винятком первісних прямих витрат орендаря, які додаються до суми, визнаної як актив.

У фінансовій звітності недоречно подавати зобов'язання щодо орендованих активів як вирахування з орендованих активів. Якщо для подання зобов'язань у звіті про фінансовий стан здійснюється розмежування на поточні та непоточні зобов'язання, таке саме розмежування здійснюється щодо зобов'язань з оренди.

Первісні прямі витрати часто відбуваються у зв'язку зі специфічною орендною діяльністю, такою як проведення переговорів та надання гарантії за угодами про оренду. Витрати, визначені як такі, що прямо відносяться до діяльності, здійснюваної орендарем для фінансової оренди, додаються до суми, визнаної як

актив.

Додатково до дотримання вимог МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації" орендарям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:

а) чисту балансову вартість на кінець звітного періоду для кожного класу активів;

б) узгодження між загальною сумою майбутніх мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду та їхньою теперішньою вартістю. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати загальну майбутню суму мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду та їхню теперішню вартість за кожний з таких періодів:

- не більше одного року;
- більше одного року, але не більше п'яти років;
- більше п'яти років;

в) непередбачені орендні платежі, визнані як витрати за період;

г) загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на кінець звітного періоду;

г) загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи наведене далі (але не обмежуючись цим):

- основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі;
- наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни;
- обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

Операційна оренда (орендарі)

Орендні платежі за угодою про операційну оренду слід визнавати як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача.

При операційній оренді орендні платежі (за винятком витрат на послуги, наприклад, страхування та технічне обслуговування) визнаються як витрати на прямолінійній основі, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, навіть коли платежі не здійснюються на такій основі.

Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендарям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

а) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовними угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів:

- не більше одного року;
- більше одного року, але не більше п'яти років;
- більше п'яти років;

б) загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на кінець звітного періоду;

в) орендні та суборендні платежі, визнані як витрати за період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів;

г) загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи зазначене далі (але не обмежуючись цим):

- основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі;
- наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни;
- обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад, ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

Фінансова оренда (орендодавці)

Орендодавцям слід визнавати активи, утримувані за угодами про фінансову оренду, у своїх звітах про фінансовий стан і подавати їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду.

За угодою про фінансову оренду в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з юридичним володінням, передаються орендодавцем, а отже, орендний платіж, що підлягає отриманню, розглядається орендодавцем як погашення основної суми боргу і фінансовий дохід для надання відшкодування та винагороди орендодавцю за його інвестиції й послуги.

Орендодавці часто несуть первісні прямі витрати, які включають суми, такі як комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати, які є додатковими та прямо відносяться на ведення переговорів та укладання угоди про оренду. До них не включаються загальні накладні витрати, такі як понесені групою збуту та маркетингу. При фінансовій оренді (крім пов'язаної з орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами) первісні витрати включають у первісну оцінку дебіторської заборгованості за фінансовою орендою та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди. Припустима ставка відсотка при оренді визначається так, щоб первісні прямі витрати автоматично входили до складу дебіторської заборгованості за фінансовою орендою; немає потреби додавати їх окремо. Витрати, понесені орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про оренду виключаються з визначення первісних прямих витрат. Унаслідок цього, вони виключаються з чистих інвестицій в оренду і визнаються як витрати тоді, коли визнається дохід від продажу, що, як правило, відбувається при фінансовій оренді на початку строку оренди.

Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендодавцям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:

а) узгодження між валовими інвестиціями в оренду на кінець звітного періоду та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати валові інвестиції в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду, за кожний з таких періодів:

- не більше одного року;
- більше одного року, але не більше п'яти років;
- більше п'яти років;

б) незароблений фінансовий дохід;

в) суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;

г) накопичене забезпечення сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню;

г) непередбачені орендні платежі, визнані як прибутки за період.

д) загальний опис значних угод орендодавця про оренду.

Часто корисним (для характеристики зростання) є розкриття інформації про валові інвестиції за мінусом незаробленого доходу в нову діяльність, що додалася протягом облікового періоду, після вирахування відповідних сум від анульованих угод про оренду.

Операційна оренда (орендодавці)

Орендодавцям слід подавати у звітах про фінансовий стан активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу.

Дохід від оренди за угодами про операційну оренду слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.

Затрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, визнаються як витрати. Дохід від оренди (за винятком надходжень за надані послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) визнається на прямолінійній основі протягом строку оренди, навіть коли надходження не здійснюються за такою основою, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.

Первісні прямі витрати, понесені орендодавцями при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, слід додавати до балансової вартості орендованого активу та визнавати як витрати протягом строку оренди за такою самою основою, як дохід від оренди.

Політика нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо подібних активів, а амортизацію слід обчислювати відповідно до МСБО 16 та МСБО 38.

Щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36.

Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер не визнають ніякого прибутку від продажу активу після укладання угоди про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу.

Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендодавцям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

а) майбутні мінімальні орендні платежі за невідмовними угодами про операційну оренду в сукупному вигляді та за кожний з таких періодів:

- не більше одного року;
- більше одного року, але не більше п'яти років;
- більше п'яти років;

б) загальну суму непередбачених орендних платежів, визнану як прибуток за період;

в) загальний опис угод орендодавця про оренду.

6. Особливості розкриття у фінансових звітах інформації про припинену діяльність.

Компонент суб'єкта господарювання включає операції та грошові потоки, які можна легко розпізнати серед інших операцій та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно та з метою фінансової звітності. Іншими словами, у той час, коли компонент суб'єкта господарювання утримувався для використання, він становив одиницю, що генерує грошові кошти, або групу одиниць, що генерують кошти.

Припинена діяльність є компонентом суб'єкта господарювання, який було ліквідовано або який класифікують як утримуваний для продажу, та:

а) являє собою окремий основний напрямок бізнесу або географічний регіон діяльності;

б) є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності,

або

в) є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.

Суб'єкт господарювання розкриває:

а) єдину суму в звіті про сукупні доходи, що включає загальну суму:

- прибутків або збитків від припиненої діяльності після оподаткування та
- прибутків або збитків, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при ліквідації активів або ліквідаційних(ої) груп(и), які являють собою припинену діяльність;

б) аналіз єдиної суми, визначеної в пункті а), у:

- доходах, витратах та прибутках чи збитках від припиненої діяльності після сплати податків;
- витратах, пов'язаних з податком на прибуток, як цього вимагає параграф 81 є) МСБО 12;
- прибутках або збитках, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при ліквідації активів або ліквідаційних(ої) груп(и), які являють собою припинену діяльність;
- витратах, пов'язаних з податком на прибуток, як цього вимагає параграф 81 є) МСБО 12;

Аналіз може подаватися в примітках або в звіті про сукупні доходи. Якщо його буде надано в звіті про сукупні доходи, його слід також внести до розділу, що стосується припиненої діяльності, тобто окремо від діяльності, що триває. Аналіз не потрібен для ліквідаційних груп, які є нещодавно придбаними дочірніми підприємствами, які після придбання відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу (параграф 11);

в) чисті грошові потоки, що відносяться до операційної, інвестиційної та фінансової сфер припиненої діяльності. Ця розкрита інформація може подаватися у примітках або у фінансових звітах. Її не вимагають щодо ліквідаційних груп, які являють собою нещодавно придбані дочірні компанії, що відповідають критеріям класифікації як утримуваних для продажу (параграф 11).

г) суму прибутку від діяльності, що триває, та від припиненої діяльності, що має відношення до власників материнської компанії. Ці розкриття подаються у примітках або в звіті про сукупні доходи.

Якщо суб'єкт господарювання відображає компоненти прибутків чи збитків в окремому звіті про прибутки та збитки згідно з описом, наведеним в параграфі 81 МСБО 1 (переглянутого в 2007 р.), розділ, який стосується припиненої діяльності, відображається в цьому окремому звіті.

Суб'єкт господарювання повторно розкриває інформацію, зазначену в параграфі 33, для попередніх періодів, поданих у фінансовій звітності. Отже, розкрита інформація стосується всіх операцій, припинених до кінця звітного періоду за останній поданий період.

Коригування сум у поточному періоді до суми, раніше наданої в інформації про припинену діяльність і безпосередньо пов'язаної з ліквідацією припиненої діяльності у попередньому періоді, слід класифікувати окремо в інформації про припинену діяльність. Характер і суму таких коригувань слід розкривати. Приклади обставин виникнення таких коригувань охоплюють:

а) вирішення непевних питань, що впливають з умов ліквідації (наприклад, вирішення з покупцем питання щодо коригування купівельної ціни та питань відшкодування);

б) вирішення непевних питань, що впливають з діяльності компонента суб'єкта господарювання до його ліквідації або стосуються її (наприклад, зобов'язання щодо довкілля або гарантійні зобов'язання щодо продукції, яка залишається в продавця);

в) виконання зобов'язань щодо програм виплат працівникам (за умови, що вона безпосередньо стосується операції ліквідації).

Якщо суб'єкт господарювання більше не класифікує свій компонент як утримуваний для продажу, то результати діяльності такого компонента, які раніше (відповідно до параграфів 33-35) надавалися в інформації щодо припинення діяльності, треба перекласифікувати і внести до прибутку від діяльності, що триває, для всіх поданих періодів. Суми за попередні періоди описуються як такі, що були повторно подані.

ТЕМА 6. ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

1. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам.
2. Класифікація, оцінка та подання державних грантів.
3. Особливості визнання, оцінювання та розкриття у фінансових звітах інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи.
4. Сутність поточного та відстрочених податків на прибуток, методика їх розрахунку та відображення у фінансових звітах.

1. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам.

Метою МСБО 19 є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати

таке:

а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому;

б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

5 Виплати працівникам включають:

а) короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:

- заробітна плата, внески на соціальне забезпечення;
- оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність;
- участь у прибутку та преміюванні, та
- негрошові пільги теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг);

б) виплати по закінченні трудової діяльності, як, наприклад,

- пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію); та
- інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам, такі як

- додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі, наприклад, довгострокові відпустки за вислугу років або оплачувану академічну відпустку;
- виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років; та
- виплати за тривалою непрацездатністю; та

г) виплати при звільненні.

Працівник може надавати послуги суб'єктові господарювання на основі повного робочого дня, неповного робочого дня, постійної зайнятості, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. У цьому Стандарті директори та інший управлінський персонал розглядаються як працівники.

Короткострокові виплати працівникам включають вказані далі статті, якщо очікується, що вони будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги:

а) зарплати робітникам та службовцям та внески на соціальне забезпечення;

б) оплачувана щорічна відпустка та оплачувана відпустка у зв'язку з хворобою;

в) участь у прибутку та преміюванні; та

г) негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.

Суб'єктові господарювання не потрібно здійснювати перекласифікацію короткострокової виплати працівникові, якщо очікування суб'єкта господарювання щодо часу розрахунку тимчасово змінилися. Проте, якщо змінилися характеристики виплати (наприклад, відбувся перехід від ненакопичувальної виплати до

накопичувальної виплати) або якщо зміна очікувань часу розрахунку не є тимчасовою, тоді суб'єкт господарювання має проаналізувати, чи відповідає виплата визначенню короткострокової виплати працівникам.

Виплати по закінченні трудової діяльності включають такі статті як:

а) пенсійне забезпечення (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію); та

б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Угоди, за якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності, є програмами виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до всіх таких угод незалежно від того, чи пов'язані вони зі створенням окремого суб'єкта господарювання для отримання внесків і здійснення виплат.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеними виплатами залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов.

Згідно з програмами з визначеним внеском юридичне або конструктивне зобов'язання суб'єкта господарювання обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, що її отримає працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених суб'єктом господарювання (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків. Як наслідок, актуарний ризик припадає по суті на працівника (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат).

Згідно з програмами з визначеними виплатами:

а) зобов'язання суб'єкта господарювання - надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам;

б) по суті, на суб'єкта господарювання припадає актуарний ризик (витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання суб'єкта господарювання можуть збільшуватися.

Суб'єкт господарювання має обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеними виплатами, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають у результаті неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання. Неофіційна практика діяльності приводить до виникнення конструктивних зобов'язань тоді, коли в суб'єкта господарювання немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є випадок, коли зміна неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання призводить до неприйняттого порушення його взаємовідносин з працівниками.

Офіційні умови програми з визначеними виплатами можуть дозволяти суб'єктові господарювання припиняти виконання його зобов'язань згідно з програмою. Однак для суб'єкта господарювання, як правило, важко відмінити здійснення програми, якщо він бажає зберегти своїх працівників. Отже, якщо немає

доказів протилежного, облік виплат по закінченні трудової діяльності припускає, що суб'єкт господарювання, який на поточний момент обіцяє надати такі виплати, продовжить чинити так само протягом періоду трудової діяльності, що залишився працівникам до виходу на пенсію.

Суб'єкт господарювання має визнавати чисте зобов'язання (актив) з визначеними виплатами у звіті про фінансовий стан.

Коли суб'єкт господарювання має надлишок у програмі з визначеними виплатами, то він оцінює чистий актив за визначеною виплатою за меншою з таких двох величин:

а) надлишок у програмі з визначеними виплатами; та

б) "стеля" актива, визначена з використанням дисконтної ставки, визначеної в параграфі 83 МСБО 19.

Визначаючи теперішню вартість своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також (якщо це доречно) вартість раніше наданих послуг, суб'єктові господарювання слід відносити виплати до періодів надання послуг згідно з формулою надання виплат за програмою. Проте, якщо надання послуг працівником у наступні роки призведе до значно вищого рівня виплат, аніж у попередні роки, суб'єктові господарювання слід відносити виплати на прямолінійній основі:

а) з дати, коли послуги працівника вперше спричиняють здійснення виплат згідно з програмою (незалежно від того, чи впливає на розмір виплат подальше надання послуг);

б) до дати, коли подальше надання послуг не приведе до значної суми майбутніх виплат згідно з програмою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

Перш ніж визначати вартість раніше наданих послуг або прибуток чи збиток від розрахунку, суб'єкт господарювання переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою, користуючись поточною справедливою вартістю активів програми та поточними актуарними припущеннями (включаючи поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни), що відображають виплати, які пропонуються за програмою до зміни програми, скорочення або розрахунку.

Суб'єктові господарювання не потрібно розрізняти вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок зміни програми, вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок скорочення, та прибуток або збиток від розрахунку, якщо ці операції відбуваються разом. У деяких випадках зміна програми відбувається до розрахунку, наприклад, коли суб'єкт господарювання змінює виплати за програмою, а розрахунок за зміненими виплатами здійснює пізніше. В таких випадках суб'єкт господарювання спершу визнає вартість раніше наданих послуг, а потім - будь-який прибуток чи збиток від розрахунку.

Розрахунок відбувається разом зі зміною програми та скороченням, якщо дія програми припиняється, внаслідок чого здійснюється розрахунок за зобов'язанням і програма припиняє існування. Проте припинення дії програми не є розрахунком, якщо цю програму замінюють новою програмою, яка пропонує виплати, що по суті є такими самими.

Прибутки або збитки від розрахунку - це різниця між

а) теперішньою вартістю зобов'язання за визначеною виплатою, за яким

здійснюється розрахунок, визначеною на дату розрахунку; та

б) ціною розрахунку, включаючи будь-які активи програми, що передаються, а також будь-які платежі, здійснені безпосередньо суб'єктом господарювання у зв'язку з розрахунком.

Суб'єкт господарювання визнає прибуток або збиток від розрахунку за програмою з визначеними виплатами, коли відбувається такий розрахунок.

Розрахунок відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання здійснює операцію, яка скасовує всі подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат згідно з програмою з визначеною виплатою (окрім здійснення виплат працівникам або від їхнього імені у відповідності до умов програми та включених в актуарні припущення). Наприклад, разова передача значних зобов'язань працедавця за програмою страховій компанії шляхом придбання страхового полісу є розрахунком; а разова сплата грошовими коштами учасникам програми згідно з умовами програми в обмін на їхні права на отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності не є розрахунком.

У деяких випадках суб'єкт господарювання купує страховий поліс для фінансування деяких або всіх виплат працівникам, пов'язаних із наданням послуг працівником у поточному та попередньому періодах. Придбання такого полісу не є остаточним розрахунком, якщо за суб'єктом господарювання залишається юридичне або конструктивне зобов'язання (див. параграф 46 МСБО 19) щодо сплати подальших внесків у випадку, якщо страховик не сплачує працівникам виплати, визначені у страховому полісі. В параграфах 116-119 МСБО 19 ідеться про визнання та оцінку прав на компенсацію згідно із страховими полісами, які не є активами програми.

Тоді і тільки тоді, коли фактично визначено, що інша сторона відшкодує деякі або всі витрати, необхідні для погашення зобов'язання за визначеною виплатою, суб'єктові господарювання слід:

а) визнавати свої права на компенсацію як окремий актив. Суб'єкт господарювання повинен оцінити такий актив за справедливою вартістю;

б) виявити та визнати окремі зміни справедливої вартості свого права на компенсацію так само, як і зміни справедливої вартості активів програми. Компоненти вартості визначеної виплати, визнані відповідно до параграфа 120, можуть бути визнані з вирахуванням сум, пов'язаних зі змінами у балансовій вартості права на компенсацію.

Іноді суб'єкт господарювання може розраховувати на іншу сторону (наприклад, страховика) щодо сплати частини або всіх видатків, необхідних для погашення зобов'язання за визначеною виплатою. Кваліфіковані страхові поліси, як зазначено в параграфі 8, є активами програми. Суб'єкт господарювання обліковує кваліфіковані страхові поліси таким самим чином, як і всі інші активи програми, і параграф 116 не застосовується.

Якщо страховий поліс, утримуваний суб'єктом господарювання, не є кваліфікованим страховим полісом, то такий страховий поліс не є активом програми. Параграф 116 стосується таких випадків: суб'єкт господарювання визнає своє право на компенсацію згідно зі страховим полісом як окремий актив, а не як вирахування при визначенні дефіциту чи надлишку за визначеною виплатою. Параграф 140 б) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати стислий опис

зв'язку між правом на компенсацію та пов'язаним з ним зобов'язанням.

Якщо право на компенсацію виникає за страховим полісом, який точно відповідає сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті за програмою з визначеними виплатами, то справедлива вартість права на компенсацію вважається теперішньою вартістю відповідного зобов'язання (і підлягає будь-якому зменшенню, необхідному у випадку, якщо компенсація не покривається повністю).

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка

а) пояснює характер його програм з визначеними виплатами та пов'язані з ними ризики;

б) ідентифікує та пояснює суми у його фінансовій звітності, що виникають внаслідок його програм з визначеними виплатами; та

в) описує, як його програми з визначеними виплатами можуть вплинути на суму, час та невизначеність майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.

Для досягнення цілей, викладених в параграфі 135, суб'єкт господарювання має розглянути все із вказаного далі:

а) рівень деталізації, необхідний для виконання вимог розкриття інформації;

б) скільки уваги приділяти кожній з різноманітних вимог;

в) яку ступінь агрегації чи дезагрегації застосовувати; та

г) чи потрібна користувачам фінансової звітності додатка інформація, щоб оцінити розкриті кількісну інформацію.

Якщо розкритої інформації, наданої згідно з вимогами цього стандарту та інших МСФЗ, недостатньо для досягнення цілей, вказаних в параграфі 135 МСБО 19, суб'єкт господарювання має розкривати додаткову інформацію, необхідну для досягнення цих цілей. Наприклад, суб'єкт господарювання може подати аналіз теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яка окреслює характер, особливості та ризики такого зобов'язання. Таке розкриття інформації може окреслювати розмежування:

а) між сумами, що мають бути виплачені активним членам, відстроченим членам та пенсіонерам;

б) між гарантованими виплатами та нарахованими але не гарантованими виплатами;

в) між умовними виплатами, сумами, що відносяться до майбутнього зростання зарплати, та іншими виплатами.

Суб'єкт господарювання має оцінити, чи слід деталізувати всю чи деяку розкриті інформацію, щоб можна було бачити групи програм чи програми з істотно різними ризиками. Наприклад, суб'єкт господарювання може деталізувати розкриті інформацію про програми, показуючи одну або кілька з таких рис:

а) різне географічне розташування;

б) різні характеристики, такі як пенсійні програми, які прямо прив'язані до зарплати, пенсійні програми, прив'язані до кінцевої зарплати, або програми медичного забезпечення після звільнення;

в) різні регуляторні середовища;

г) різні звітні сегменти;

г) різні механізми фінансування (наприклад, повністю фінансовані, повністю або частково фінансовані).

Інші довгострокові виплати працівникам включають такі виплати, як перелічені

далі, якщо не очікується, що розрахунок за ними не буде повністю здійснений протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:

- а) довгострокові оплачувані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
- б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- г) виплати частки прибутку та премій;
- г) відстрочена грошова винагорода.

Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Тому, за цим Стандартом, слід застосовувати спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам. На відміну від обліку, який застосовують для виплат по закінченні трудової діяльності, цей метод не передбачає визнання переоцінок в іншому сукупному доході.

Цей Стандарт розглядає виплати при звільненні окремо від інших виплат працівникам, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання, - це звільнення працівника, а не надання ним послуг. Виплати при звільненні є наслідком або рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника, або рішення працівника прийняти запропоновані суб'єктом господарювання виплати в обмін на звільнення.

Виплати при звільненні не включають виплати працівникам внаслідок звільнення на прохання працівника без згоди суб'єкта господарювання або внаслідок виконання обов'язкових вимог виходу на пенсію, оскільки такі виплати є виплатами по закінченні трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають менші виплати при звільненні на прохання працівника (по суті, це виплати по закінченні трудової діяльності), ніж при звільненні на прохання суб'єкта господарювання. Різниця між виплатою, яка надається при звільненні на прохання працівника, та вищою виплатою, яка надається при звільненні на прохання суб'єкта господарювання, є виплатою при звільненні.

За формою виплати при звільненні неможливо визначити, надається вона в обмін на послугу чи в обмін на звільнення. Виплати при звільненні - це, як правило, разові платежі, але іноді вони також включають:

- а) підвищення виплат по закінченні трудової діяльності, - або опосередковано через програму виплат працівникам, або прямо;
- б) заробітну плату до кінця визначеного періоду, якщо працівник більше не надає послуги, яка б підвищувала економічні вигоди суб'єкта господарювання.

Показниками того, що виплата працівникові надається в обмін на послуги, є

- а) виплата залежить від надання послуги у майбутньому (в тому числі виплати, які зростають, якщо послуга продовжує надаватися);
- б) виплат надається відповідно до умов програми виплат працівникам.

Деякі виплати при звільненні надаються за умовами існуючої програми виплат працівникам. Наприклад, вони можуть бути визначені статутом, трудовим контрактом або угодою з профспілкою, або ж вони можуть бути неявно обумовлені практикою працедавця надання подібних виплат у минулому. Інший приклад: якщо суб'єкт господарювання пропонує виплати, які здійснюватимуться протягом більш

ніж короткого періоду, або між пропозицією та очікуваною датою фактичного звільнення період більш ніж короткий, то суб'єкт господарювання вирішує, чи запровадив він нову програму виплат працівникам і, отже, чи є виплати, запропоновані за такою програмою, виплатами при звільненні чи виплатами по закінченні трудової діяльності. Виплати працівникам, надані за умовами програми виплат працівникам, є виплатами при звільненні, якщо вони є наслідком рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника і водночас не залежать від надання послуги у майбутньому.

Деякі виплати працівникам надаються незалежно від причини їх звільнення. Здійснення таких виплат є визначеним (з урахуванням будь-яких вимог щодо гарантованого отримання пенсій або мінімального строку надання послуг), але час їх виплати є невизначеним. Хоча такі виплати визнають у деяких юрисдикціях як компенсацію при звільненні або як грошову винагороду, вони скоріше є виплатами по закінченні трудової діяльності, а не виплатами при звільненні, і суб'єкт господарювання обліковує їх як виплати по закінченні трудової діяльності.

2. Класифікація, оцінка та подання державних грантів.

Державні гранти - це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання (МСБО 20).

Державна допомога має багато форм, що відрізняються як за характером наданої допомоги, так і за умовами, які, як правило, визначаються для її надання. Метою такої допомоги може бути заохочення суб'єкта господарювання до здійснення заходів, яких він не вживав би, якби не отримав допомогу.

Одержання державної допомоги суб'єктом господарювання може бути суттєвим для складання фінансових звітів з двох причин. По-перше, якщо ресурси було передано, слід знайти відповідний метод обліку передачі ресурсів. По-друге, бажано визначити величину вигоди, одержаної суб'єктом господарювання від такої допомоги протягом звітного періоду. Це полегшить порівняння фінансових звітів суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів, а також зі звітами інших суб'єктів господарювання.

Державні гранти іноді називають по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями.

Державні гранти, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що:

- а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання;
- б) гранти будуть одержані.

Державний грант не підлягає визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості, що суб'єкт господарювання виконає умови його надання, а також одержить цей грант. Одержання гранта саме собою не надає остаточного свідчення, що умови надання гранта були або будуть виконані.

Механізм отримання гранта не впливає на метод обліку, який приймається щодо гранта. Отже, облік гранта здійснюється за одним методом, незалежно від

того, був він отриманий у вигляді грошових коштів чи у вигляді зменшення зобов'язань перед державою.

Безповоротна позика від держави вважається державним грантом, коли є обґрунтована впевненість, що суб'єкт господарювання виконає умови надання безповоротної позики.

Вигода від державної позики за ставкою відсотка нижче ринкової вважається державним грантом. Позика визнається й оцінюється відповідно до МСФЗ 9 "Фінансові інструменти". Вигода від ставки відсотка нижче ринкової оцінюється як різниця між первинною балансовою вартістю позики, визначеною згідно з МСФЗ 9, та отриманими коштами. Вигода обліковується згідно з цим Стандартом. Суб'єкт господарювання має врахувати умови та зобов'язання, які були або повинні бути виконані при визначенні витрат, які, як передбачається, має компенсувати вигода від позики.

Як тільки державний грант було визнано, будь-які пов'язані з ним умовне зобов'язання або умовні активи розглядаються відповідно до МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".

Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.

Існує два загальних підходи до обліку державних грантів: метод капіталу, згідно з яким грант визнається поза прибутком або збитком, і метод доходу, згідно з яким грант визнається у прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.

Аргументи на підтримку методу капіталу такі:

а) державні гранти - це засіб фінансування, і їх слід розглядати як такі у звіті про фінансовий стан, а не визнавати у прибутку або збитку для згортання статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення грантів не очікується, такі гранти слід визнавати поза прибутком або збитком.

б) недоречно визнавати державні гранти у прибутку або збитку, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат.

Аргументи на підтримку методу доходу такі:

а) оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, а з іншого джерела, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;

б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

в) оскільки податок на прибуток та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у прибутку або збитку.

Головним для методу доходу є те, що державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися. Визнання державних грантів у прибутку або збитку на основі

надходжень не відповідає припущенню про облік за принципом нарахування (див. МСБО 1 "Подання фінансової звітності") і було б прийнятним, якби не існувало підстави для віднесення гранта на будь-які інші періоди, крім того, у якому він був отриманий.

У більшості випадків періоди, протягом яких суб'єкт господарювання визнає витрати або видатки, пов'язані з державним грантом, легко піддаються визначенню. Отже, гранти при визначенні конкретних витрат визнаються у прибутку або збитку у тому самому періоді, коли були визнані відповідні витрати. Подібним же чином гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, як правило, визнаються у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами.

Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть вимагати виконання певних зобов'язань і тоді вони визнаватимуться у прибутку або збитку протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати з виконання зобов'язань. Наприклад, умовою надання земельного гранта може бути спорудження будинку на цій ділянці і доречним може бути визнання гранта у прибутку або збитку протягом строку експлуатації будинку.

Іноді гранти отримують як частину пакета фінансової або фіскальної допомоги, умови надання яких можуть бути різними. У таких випадках потрібна уважність при визначенні умов, які призводять до витрат та видатків, що визначають періоди, протягом яких грант буде отримано. Доречним може бути розподіл однієї частини гранта за однією основою, а другої частини - за іншою.

Державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається у прибутку або збитку за той період, у якому він стає дебіторською заборгованістю.

За певних обставин державний грант може надаватися з метою надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання, а не як стимулювання конкретних видатків. Такі гранти можуть обмежуватися певним суб'єктом господарювання і бути недоступними для класу одержувачів у цілому. Ці обставини можуть забезпечувати визнання гранта у прибутку або збитку в тому періоді, у якому суб'єкт господарювання відповідає критеріям його отримання, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.

Державний грант може стати дебіторською заборгованістю суб'єкта господарювання як компенсація за витрати або збитки, які були понесені в попередньому обліковому періоді. Такий грант визнається у прибутку або збитку того періоду, коли він став дебіторською заборгованістю, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.

Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються у звіті про фінансовий стан або шляхом визначення гранта як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.

Два методи подання у фінансовій звітності інформації про гранти (або

відповідні частини грантів), пов'язані з активами, вважаються прийнятними альтернативами.

Згідно з одним методом, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу.

Згідно з іншим методом, при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.

Придбання активів і отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити значні зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання. З цієї причини, а також з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант з пов'язаного з ним активу чи ні з метою подання у звіті про фінансовий стан.

Гранти, пов'язані з доходом, подаються як частина прибутку чи збитку або окремо, або під загальним заголовком (наприклад "Інший дохід"); альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.

Прихильники першого методу вважають неправильним відображення статей прибутків доходу та витрат на нетто-основі і що відокремлення гранта від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то аргументом є те, що суб'єкт господарювання міг би зовсім не понести витрат, якби не був отриманий грант, і тому подання витрат без згортання з грантом може ввести в оману.

Обидва методи вважаються прийнятними для подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Розкриття інформації про грант може бути необхідним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранта на будь-яку статтю доходу або витрат, який вимагається розкривати окремо, є, як правило, доречним.

Державний грант, який стає таким, що підлягає погашенню, обліковується як зміна облікової оцінки (див. МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"). Погашення гранта, пов'язаного з доходом, застосовується спочатку до будь-якого неамортизованого відстроченого кредиту, визнаного у зв'язку з грантом. Якщо погашення перевищує будь-який подібний відстрочений кредит, або коли не існує відстроченого кредиту, погашення визнається негайно у прибутку або збитку. Погашення гранта, пов'язаного з активом, визнається шляхом збільшення балансової вартості активу або шляхом зменшення залишку відстроченого доходу на суму, яка підлягає погашенню. Кумулятивну додаткову амортизацію, яка була б визнана у прибутку або збитку на певну дату за відсутності гранта, слід визнавати негайно у прибутку або збитку.

Обставини, які ведуть до погашення гранта, пов'язаного з активом, можуть вимагати розгляду можливого зменшення нової балансової вартості активу внаслідок зменшення корисності.

Розкриттю підлягає така інформація:

- а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;
- б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а

також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;

в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

3. Особливості визнання, оцінювання та розкриття у фінансових звітах інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи.

Метою МСБО 37 є забезпечення застосування належних критеріїв визнання і методів оцінки, що застосовуються до забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, а також розкриття інформації у примітках, достатньої для надання користувачам можливості зрозуміти їхній характер, стоки і суму.

Забезпечення можна відокремити від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. Тоді як:

а) торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;

б) нарахування є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахованою оплатою відпусток). Хоча іноді необхідно оцінювати суму або визначати час здійснення нарахувань, невизначеність, як правило, є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

Нарахування часто відображають у звітності як частину торговельної та іншої кредиторської заборгованості, тоді як забезпечення відображають у звітності окремо.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події;

б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для і виконання зобов'язання;

в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Інколи не ясно, чи є існуюче зобов'язання. У таких випадках минулу подію вважають такою, що спричиняє існуюче зобов'язання, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, є скоріше можливим, аніж неможливим те, що існуюче зобов'язання є на кінець звітного періоду.

Майже у всіх випадках буде ясно, чи спричиняє минула подія існуюче зобов'язання. Зрідка, наприклад в разі судового розгляду, можна сперечатися, чи відбулися певні події або чи призвели ці події до існуючого зобов'язання. У такому разі суб'єкт господарювання визначає, чи є існуюче зобов'язання на кінець звітного періоду, враховуючи всі наявні свідчення, включаючи, наприклад, висновок експертів. Розглянуті свідчення включають будь-які додаткові свідчення, що їх надають події, після звітного періоду. На основі такого свідчення:

а) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання існувало на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання визнає забезпечення (якщо задоволено критерії визнання);

(б) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання не існувало на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовне зобов'язання, якщо можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.

Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовне зобов'язання.

Інформація про умовне зобов'язання розкривається якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.

У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.

Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очікувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком надзвичайно рідкісних обставин, за яких не можна зробити достовірної наближеної оцінки).

Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовні активи.

Умовні активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливлюють надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові процеси і результат якого є невизначеним.

Умовні активи не визнаються у фінансовій звітності, оскільки це може спричинити визнання доходу, який може бути ніколи не отриманим. Проте, коли з'являється цілковита впевненість у отриманні доходу, тоді пов'язаний з ним актив не є умовним активом і його визнання є належним.

Інформація про умовний актив розкривається згідно з вимогами параграфу 89, коли надходження економічних вигід є ймовірним.

Умовні активи оцінюються регулярно, щоб забезпечити відповідне відображення змін у фінансовій звітності. Якщо з'явилась цілковита впевненість у надходженні економічних вигід, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансовій звітності того періоду, в якому відбувається зміна. Якщо надходження економічних вигід стало ймовірним, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовний актив.

Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами.

Ризик визначає непостійність результату. Коригування на ступінь ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання. Треба обачно здійснювати судження за невизначених умов, щоб не завищити дохід чи активи і не занижити витрати чи зобов'язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних

забезпечень або навмисного завищення зобов'язань. Наприклад, якщо прогнозовані витрати особливо несприятливого результату оцінюються обачно, цей результат потім не розглядається навмисно як більш імовірний, ніж він реально є в цьому випадку. Обачність необхідна для уникнення дублювання коригувань на ризик і невизначеність, яке призводить до завищення забезпечення.

Забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітного періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, забезпечення слід сторнувати.

Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення визнають як витрати на позики.

Забезпечення слід використовувати лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку.

Лише видатки, пов'язані з забезпеченням, під які воно було створено, згортаються з ним. Згортання видатків із забезпеченням, яке було спочатку визнано з іншою метою, приховуватиме вплив двох різних подій.

Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:

- а) балансову вартість на початок і кінець періоду;
- б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;
- в) використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- г) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.

Порівняльна інформація не вимагається.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:

- а) стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід;
- б) інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття. Там, де необхідно подати відповідну інформацію, суб'єктові господарювання слід розкривати основні припущення щодо майбутніх подій, як це зазначено у параграфі 48;

- в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цієї очікуваної компенсації.

Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо:

- а) наближену оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з параграфами 36-52;
- б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; та
- в) можливість будь-якої компенсації.

Визначаючи, які забезпечення або умовні зобов'язання можна об'єднати в один клас, треба розглянути, чи є сутність статей достатньо подібним для єдиного звіту про них. Отже, доречним може бути розгляд сум забезпечення, пов'язаних з гарантіями на різні вироби, як єдиного класу; але недоречним буде розглядати як єдиний клас ті суми, які пов'язані зі звичайними гарантіями, а також суми, які залежать від вирішення судових справ.

У випадках, коли забезпечення і умовне зобов'язання виникають з тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням.

Коли надходження економічних вигід є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стислу інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього фінансового впливу, визначеного із застосуванням принципів, вказаних для забезпечень.

Важливо, щоб розкриття інформації про умовні активи уникало таких ознак імовірності отримання доходу, які вводять в оману.

У випадках, коли будь-яка інформація, не розкривається, тому що це неможливо, потрібно вказувати на цей факт.

У надзвичайно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, завдасть серйозної шкоди позиціям суб'єкта господарювання в суперечці з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу. В таких випадках суб'єктові господарювання можна не розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер суперечки, а також той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.

4. Сутність поточного та відстрочених податків на прибуток, методика їх розрахунку та відображення у фінансових звітах.

Мета МСБО 12 - визначити обліковий підхід до податків на прибуток. Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання; та

б) операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Природним для визнання активу чи зобов'язання є те, що суб'єкт господарювання, що звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо є ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації, суб'єкт господарювання, згідно з вимогами цього Стандарту, визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими обмеженими винятками.

Згідно з вимогами цього Стандарту, суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та інших подій. Отже, якщо операції та інші події визнані у прибутку або збитку, то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися у прибутку або збитку. Якщо операції та інші події визнані поза

прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі), то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі). Подібно до цього, визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань при об'єднанні бізнесу впливає на суму гудвілу, що виникає внаслідок такого об'єднання, або на суму визнаного прибутку від вигідної покупки.

У цьому Стандарті також розглядається визнання відстрочених податкових активів, що виникають від невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових пільг, подання податків на прибуток у фінансовій звітності та розкриття інформації про податки на прибуток.

Податкова база активу - це сума, яка буде вирахована для цілей оподаткування із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню по відношенню до цього зобов'язання в майбутніх періодах. У випадку доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання буде його балансова вартість за вирахуванням будь-якої суми доходу, який не підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах.

Деякі статті мають податкову базу, але не визнаються у звіті про фінансовий стан як активи та зобов'язання. Наприклад, витрати на дослідження визнаються як витрати при визначенні облікового прибутку за період, у якому вони понесені, але може не дозволятися їх вирахування при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) у подальших періодах. Різниця між податковою базою витрат на дослідження (тобто сумою, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах) та балансовою вартістю, яка дорівнює нулю, є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню, що спричиняє виникнення відстроченого податкового активу.

Якщо податкова база активу чи зобов'язання не є відразу очевидною, корисно брати до уваги основний принцип, на якому базується цей Стандарт: суб'єкт господарювання (за деякими обмеженими винятками) визнає відстрочене податкове зобов'язання (актив), якщо відшкодування або погашення балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби такі відшкодування або погашення не мали податкових наслідків.

У консолідованій фінансовій звітності тимчасові різниці визначаються шляхом порівняння балансової вартості активів і зобов'язань у консолідованій фінансовій звітності з відповідною податковою базою. Податкова база визначається з посиланням на консолідовану податкову декларацію, яка складається в тих юрисдикціях, до яких вона подається. В інших юрисдикціях податкова база визначається з посиланням на податкові декларації кожного суб'єкта господарювання, який входить до групи.

Поточний податок за поточний і попередні періоди слід визнавати як зобов'язання на суму, що не була сплачена. Якщо вже сплачена сума податків за

поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то перевищення слід визнавати як актив.

Вигоду, пов'язану з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку попереднього періоду, слід визнавати як актив.

Якщо податковий збиток використовується для відшкодування поточного податку попереднього періоду, суб'єкт господарювання визнає вигоду як актив у тому періоді, у якому виник податковий збиток, оскільки є ймовірність отримання вигоди суб'єктом господарювання і цю вигоду можна достовірно оцінити.

Відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, крім тих випадків, коли такі різниці виникають від:

- а) первісного визнання гудвілу, або
- б) первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка:
 - не є об'єднанням бізнесу; та
 - не має під час здійснення жодного впливу ні на обліковий, ні на оподатковуваний прибуток (податковий збиток).

Проте щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також пов'язаних з частками у спільній діяльності, відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати відповідно до вимог параграфа 39.

Природним при визнанні активу є те, що його балансова вартість буде відшкодована у вигляді економічних вигід, які суб'єкт господарювання отримає в майбутніх періодах. Якщо балансова вартість активу перевищує його податкову базу, сума економічних вигід, що підлягає оподаткуванню, перевищить суму, яку дозволятиметься вирахувати для цілей оподаткування. Така різниця є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню, а зобов'язання виплатити остаточні податки на прибуток у майбутніх періодах є відстроченим податковим зобов'язанням. Оскільки суб'єкт господарювання відшкодовує балансову вартість активу, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, сторнується, і суб'єкт господарювання матиме оподатковуваний прибуток. Це робить можливим втрату економічної вигоди суб'єктом господарювання у вигляді податкових платежів. Отже, цей Стандарт вимагає визнання всіх відстрочених податкових зобов'язань, за винятком певних обставин.

Деякі тимчасові різниці виникають, коли дохід або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку іншого періоду. Такі тимчасові різниці часто називаються різницями в часі. Далі наведено приклади тимчасових різниць цього типу, які є тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню, і які спричиняють відстрочені податкові зобов'язання:

а) дохід від відсотків включається до облікового прибутку пропорційно часу, але в деяких юрисдикціях може включатися до оподаткованого прибутку при отриманні грошових коштів. Податкова база дебіторської заборгованості, визнаної у звіті про фінансовий стан щодо зазначеного доходу, дорівнює нулю, оскільки дохід не впливає на оподатковуваний прибуток, доки грошові кошти не будуть отримані;

б) амортизація, що використовується при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку), може відрізнятися від суми амортизації, що використовується при визначенні облікового прибутку. Тимчасова різниця - це різниця між

балансовою вартістю активу та його податковою базою, яка є первісною собівартістю активу мінус усі вирахування, дозволені податковими органами щодо цього активу при визначенні оподаткованого прибутку за поточний та попередні періоди. Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, виникає і веде до виникнення відстроченого податкового зобов'язання при прискореній податковій амортизації (якщо податкова амортизація відбувається повільнішими темпами, ніж облікова амортизація, тоді виникає тимчасова різниця, яка не підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового активу);

в) витрати на розробку можуть бути капіталізовані та амортизовані протягом майбутніх періодів, але можуть вираховуватися при визначенні облікового прибутку в тому періоді, у якому вони понесені. Податкова база таких витрат на розробки дорівнює нулю, оскільки їх уже вираховували з оподаткованого прибутку. Тимчасова різниця є різницею між балансовою вартістю витрат на розробки та їхньою нульовою податковою базою.

Тимчасові різниці також виникають, коли:

а) придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу визнаються за їхньою справедливою вартістю згідно з МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", але відповідні коригування для цілей оподаткування не здійснюються;

б) активи переоцінюються, але відповідне коригування для цілей оподаткування не здійснюється;

в) при об'єднанні бізнесу виникає гудвіл;

г) податкова база активу або зобов'язання після первісного визнання відрізняється від його первісної балансової вартості, наприклад, коли суб'єкт господарювання отримує вигоду від державних грантів, що не підлягають оподаткуванню і пов'язані з активами, або

г) балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства чи частки у спільній діяльності відрізняється від податкової бази інвестицій або часток участі.

Облік впливу операції чи іншої події на поточні та відстрочені податки відповідає обліку самої операції чи події.

Поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати і включати до прибутку або збитку за період, окрім випадків, коли податки виникають від:

а) операції або події, яка визнається, в тому самому або в іншому періоді поза прибутком або збитком чи в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі; або

б) об'єднання бізнесу.

Більшість відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів виникає тоді, коли доходи або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку (податкового збитку) іншого періоду. Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку. Прикладами цього є:

а) дохід від відсотків, роялті, дивідендів, отриманий із затримкою та включений до облікового прибутку на основі розподілу за часом відповідно до МСБО 18 "Дохід", але включений до оподаткованого прибутку (податкового збитку) на касовій основі; та

б) витрати на нематеріальні активи, капіталізовані відповідно до МСБО 38 та

амортизовані у прибутку або збитку, але вираховані для цілей оподаткування в момент їхнього виникнення.

Балансова вартість відстрочених податкових активів і зобов'язань може змінюватися, навіть коли сума відповідних тимчасових різниць не змінюється. Це може відбуватися внаслідок, наприклад:

- а) зміни ставок оподаткування або податкового законодавства;
- б) переоцінки спроможності відшкодувати відстрочені податкові активи; або
- в) зміни передбаченого способу відшкодування активу.

Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку, крім випадків, коли податок пов'язаний зі статтями, попередньо відображеними поза прибутком або збитком.

Поточні та відстрочені податки слід визнавати поза прибутком або збитком, якщо податок відноситься до статей, що визнаються в тому самому або іншому періоді поза прибутком або збитком. Отже, поточні та відстрочені податки, які відносяться до статей, що визнаються в тому самому або в іншому періоді:

- а) в іншому сукупному прибутку, слід визнавати в іншому сукупному прибутку;
- б) безпосередньо у власному капіталі, слід визнавати безпосередньо у власному капіталі.

Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють визнавати певні статті в іншому сукупному прибутку. Прикладами таких статей є:

- а) зміна балансової вартості, що виникає від переоцінки основних засобів (див. МСБО 16); та
- в) курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності закордонної одиниці;

Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють відображати певні статті за кредитом або дебетом власного капіталу. Прикладами таких статей є:

- а) коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, що виникає внаслідок зміни облікової політики, яка застосовується ретроспективно, або внаслідок виправлення помилки;
- б) суми, що виникають при первісному визнанні компонента власного капіталу у складному фінансовому інструменті.

За виняткових обставин може бути важко визначити суму поточного та відстроченого податку, що відноситься до статей, які визнаються поза прибутком або збитком (або в іншому сукупному прибутку чи безпосередньо у власному капіталі). Наприклад, це може відбуватися, коли:

- а) існує градація ставок податку на прибуток і неможливо визначити ставку, за якою конкретний компонент оподаткованого прибутку (податкового збитку) був оподатковуваний;
- б) зміна ставки оподаткування або інших правил оподаткування впливає на відстрочений податковий актив чи зобов'язання, які відносяться (повністю або частково) до статті, що попередньо була визнана поза прибутком або збитком; або
- в) суб'єкт господарювання визначає необхідність визнати відстрочений податковий актив або повністю припинити його визнання, а відстрочений податковий актив стосується (повністю чи частково) статті, що раніше була визнана

поза прибутком або збитком.

У таких випадках поточний і відстрочений податки, пов'язані зі статтями, що визнаються поза прибутком або збитком, базуються на обґрунтованому пропорційному розподілі поточного і відстроченого податків суб'єкта господарювання у відповідній юрисдикції або іншому способі, який веде до прийнятнішого розподілу за даних умов.

МСБО 16 не визначає, чи має суб'єкт господарювання переносити щорічно із дооцінки до нерозподіленого прибутку суму, що дорівнює різниці між амортизацією на дооцінений актив і амортизацією, визначеною на основі собівартості цього активу. Якщо суб'єкт господарювання робить таке перенесення, то перенесена сума не включає будь-якого пов'язаного з нею відстроченого податку. Подібні міркування застосовуються до перенесення при вибутті об'єкта основних засобів.

Якщо актив переоцінюється для цілей оподаткування і переоцінка цього активу пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки активу і коригування податкової бази визнаються в іншому сукупному прибутку в тих періодах, коли вони відбуваються. Однак, якщо переоцінка активу для цілей оподаткування не пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести в майбутньому періоді, то податковий вплив коригування податкової бази визнається у прибутку або збитку.

Якщо суб'єкт господарювання виплачує дивіденди своїм акціонерам, від нього може вимагатися сплатити частину дивідендів податковим органам за дорученням акціонерів. У багатьох юрисдикціях цю суму називають податком на дивіденди. Така сума, що сплачена чи підлягає сплаті податковим органам, відображається за дебетом власного капіталу як частина дивідендів.

Суб'єктові господарювання слід згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання тоді і тільки тоді, коли:

а) суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати визнані суми; та

б) суб'єкт господарювання має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив і одночасно погасити зобов'язання.

Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності, слід подавати як частину прибутку або збитку у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

МСБО 21 вимагає визнання певних курсових різниць як доходів чи витрат, але не вказує, де саме у звіті про сукупні доходи слід подавати такі різниці. Відповідно, у тій частині звіту про сукупні доходи, де визнаються курсові різниці від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті, такі різниці можна класифікувати як відстрочені податкові витрати (дохід), якщо таке подання вважається найкориснішим для користувачів фінансової звітності.

Інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу) слід розкривати окремо.

До компонентів податкових витрат (доходу) можуть належати:

а) поточні податкові витрати (дохід);

б) усі коригування, визнані за період щодо поточного податку попередніх періодів;

- в) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до виникнення та сторнування тимчасових різниць;
- г) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до зміни ставок оподаткування або введення нових податків;
- г) сума вигоди, що виникає від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення поточних податкових витрат;
- д) сума вигоди від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення відстрочених податкових витрат;
- е) відстрочені податкові витрати, що виникають від списання або сторнування попереднього списання відстроченого податкового активу відповідно до параграфа 56; та
- є) сума податкових витрат (доходу), що відноситься до тих змін облікової політики та помилок, які включаються в чистий прибуток чи збиток згідно з МСБО 8, оскільки їх не можна обліковувати ретроспективно.
- Слід також окремо розкривати таку інформацію:
- а) сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що відображаються безпосередньо за дебетом або кредитом власного капіталу;
- б) суму податку на прибуток, що відноситься до кожного компонента іншого сукупного прибутку;
- в) роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком. Таке роз'яснення подається формах одній з наведених нижче форм або в обох формах, а саме:
- числове узгодження сум податкових витрат (доходу) та добутку облікового прибутку, помноженого на ставку (ставки) оподаткування, що їх слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалися ставки оподаткування, які слід застосовувати, або
 - числове узгодження сум середньої діючої ставки оподаткування та ставки оподаткування, що її слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалася ставка оподаткування, яку слід застосовувати;
- г) роз'яснення змін ставок оподаткування, що їх слід застосовувати, порівняно з попереднім обліковим періодом;
- г) суму (та дату закінчення терміну використання) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими у звіті про фінансовий стан відстрочений податковий актив не визнаний;
- д) сукупну суму тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також із частками в спільних підприємствах, щодо яких не визнані відстрочені податкові зобов'язання (див. параграф 39);
- е) для кожного типу тимчасової різниці та кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг:
- суму відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період;

- суму відстроченого податкового доходу чи витрат, що визнані у прибутку або збитку, якщо вони не є очевидними зі змін сум, визнаних у звіті про фінансовий стан;

є) щодо припиненої діяльності - податкові витрати, пов'язані з:

- прибутком або збитком від припинення діяльності; та
- прибутком або збитком від звичайної діяльності, пов'язаної з припиненою діяльністю за період, разом з поданням відповідних сум за кожний попередній період;

ж) суму податкових наслідків доходу від виплати дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання, які були запропоновані або оголошені до моменту затвердження фінансової звітності до випуску, але не визнані як зобов'язання у фінансовій звітності;

з) якщо об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання є покупцем, спричиняє зміну в сумі, визнану для попереднього придбання ним відстроченого податкового активу, суму цієї зміни; та

и) якщо відстрочені податкові вигоди, придбані при об'єднанні бізнесу, не визнаються на дату придбання, але визнаються після цієї дати (див. параграф 68), опис події або зміни в обставинах, які спричинили до визнання відстрочених податкових вигід.

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суму відстроченого податкового активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:

а) використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх оподаткованих прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від сторнування існуючих тимчасових

різниць, що підлягають оподаткуванню; та

б) суб'єкт господарювання зазнав збитків у поточному або в попередньому періоді в податковій юрисдикції, до якої відноситься відстрочений податковий актив.

За обставин, наведених у параграфі 52А, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричиняють виплати дивідендів його акціонерам. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суми потенційних податкових наслідків доходу, які можна визначити, а також про те, чи є потенційні податкові наслідки доходу такими, що їх не можна визначити.

Розкриття інформації дає користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти, чи взаємозв'язок між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком є незвичайним, чи ні, а також зрозуміти важливі чинники, які можуть вплинути на цей взаємозв'язок у майбутньому. На взаємозв'язок між податковими витратами (доходами) та обліковим прибутком можуть впливати такі чинники, як дохід, звільнений від оподаткування, витрати, які не підлягають вирахуванню при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку), вплив податкових збитків і вплив закордонних ставок оподаткування.

Роз'яснюючи взаємозв'язок між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком, суб'єкт господарювання використовує ставку оподаткування, що підлягає застосуванню, та надає найбільш значущу інформацію користувачам

фінансової звітності. Часто найбільш значущою ставкою є внутрішня ставка оподаткування в країні, яка є місцем розташування суб'єкта господарювання. Ця ставка поєднує ставку оподаткування, що застосовується до загальнодержавних податків, та ставки, що застосовуються до місцевих податків, які обчислюються за майже однаковим рівнем оподаткованого прибутку (податкового збитку). Проте для суб'єкта господарювання, діяльність якого відбувається в кількох юрисдикціях, більш значущим може бути об'єднання окремих узгоджень, складених з використанням внутрішньої ставки оподаткування, існуючої в кожній окремій юрисдикції. Наведений далі приклад показує, як відбір ставки оподаткування, що підлягає застосуванню, впливає на подання числового узгодження.

ТЕМА 7. ВИМОГИ ЩОДО ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ І ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА

1. Особливості визнання, оцінки та відображення доходів від продажу товарів в звіті про сукупні доходи.
2. Підходи до визнання, оцінки та відображення доходів від надання послуг в звіті про сукупні доходи.
3. Порядок визнання та відображення у звітності доходів у вигляді відсотків, дивідендів та роялті.
4. Особливості відображення в фінансовій звітності витрат на позики.
5. Підходи до визнання та оцінки доходів та витрат за будівельними контрактами.

1. Особливості визнання, оцінки та відображення доходів від продажу товарів в звіті про сукупні доходи.

Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених далі умов:

- а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;
- б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
- в) суму доходу можна достовірно оцінити;
- г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;
- г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції. У більшості випадків передача ризиків та винагород щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця. Саме так відбувається з більшістю роздрібних торговців. В інших випадках передача ризиків та винагород щодо володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння.

Якщо в суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння,

операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння по-різному. Прикладами ситуацій, у яких суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:

а) у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;

б) одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів;

в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; та

г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення.

Якщо в суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Наприклад, продавець може утримувати юридичне право власності на товари винятково з метою гарантії отримання певної суми. У такому випадку, якщо суб'єкт господарювання передав суттєві ризики та винагороди щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Іншим прикладом утримання суб'єктом господарювання тільки несуттєвого ризику щодо володіння може бути роздрібний продаж, який передбачає повернення грошових коштів в разі незадоволення клієнта. У таких випадках дохід визнається на момент продажу за умови, що продавець може достовірно оцінити майбутні повернення і визнає зобов'язання щодо повернення, базуючись на попередньому досвіді та інших доречних факторах.

Дохід визнається, тільки коли є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не бути до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Наприклад, може бути невизначеність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи на переказ компенсації від продажу в іноземній країні. Коли такий дозвіл надається, невизначеність зникає і дохід визнається. Проте, коли невизначеність виникає стосовно оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу.

Доходи та витрати, пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Витрати, зокрема гарантії та інші витрати, які будуть понесені після відвантаження товарів, як правило, можуть бути достовірно оцінені в разі забезпечення інших умов визнання доходу. Проте дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка вже отримана за продаж товарів компенсація визнається як зобов'язання.

2. Підходи до визнання, оцінки та відображення доходів від надання послуг в звіті про сукупні доходи.

Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися

шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення всіх наведених далі умов:

- а) можна достовірно оцінити суму доходу;
- б) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;
- в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду; та
- г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.

Визнання доходу шляхом посилання на ступінь завершеності операції часто називають методом відсотка завершеності. Згідно з цим методом, дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються послуги. Визнання доходу на цій основі надає корисну інформацію щодо обсягу послуг та їх результатів протягом періоду. МСБО 11 також вимагає визнання доходу на цій основі. Вимоги цього Стандарту, як правило, застосовуються до визнання доходу та пов'язаних з ним витрат щодо операцій, які передбачають надання послуг.

Дохід визнається, тільки коли є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. Але в разі виникнення невизначеності щодо можливості отримання суми, яка вже включена до доходу, неоплачувана сума або сума, стосовно якої перестає існувати ймовірність відшкодування, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

Як правило, суб'єкт господарювання в змозі здійснити достовірну попередню оцінку після того, як він погодив з іншими сторонами-учасниками операції таке:

- а) права кожної зі сторін, що мають позовну силу, стосовно послуги, яка буде надана й отримана сторонами;
- б) компенсацію, надану в обмін на послуги; та
- в) спосіб та строки розрахунків.

Як правило, суб'єктові господарювання необхідно мати ефективну систему внутрішнього фінансового бюджетування та звітності. Суб'єкт господарювання відстежує і, за потреби, переглядає попередні оцінки доходу з наданням послуг. Потреба в такому перегляді не обов'язково означає, що результат операції не може бути достовірно оцінений попередньо.

Ступінь завершеності операції можна визначити різними способами. Суб'єкт господарювання використовує метод, який достовірно вимірює надані послуги. Залежно від суті операції ці методи можуть включати:

- а) огляд виконаної роботи;
- б) послуги, надані на певну дату як відсоток до загального обсягу послуг, які мають бути надані; або
- в) визначення питомої ваги витрат, понесених до певної дати, в загальній сумі попередньо оцінених витрат операції. Сума витрат, понесених до певної дати, включає тільки ті витрати, які відображають фактично надані послуги на цю саму дату. Тільки витрати, які відображають фактично надані послуги (або послуги, які будуть надані), включаються до загальної суми попередньо оцінених витрат операції.

Проміжні та авансові платежі, отримані від замовників, часто не відображають суму фактично наданих послуг.

На практиці, коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід визнається на основі методу рівномірного нарахування за визначений період, окрім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершеності. Якщо певна дія є значно більш суттєва порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії.

Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки в обсязі, що не перевищує визнані витрати які підлягають відшкодуванню.

На ранніх етапах операції часто немає можливості достовірно оцінити результат операції. Крім того, може існувати ймовірність, що суб'єкт господарювання відшкодує витрати, понесені в ході операції. Отже, дохід визнається тільки в межах тих понесених витрат, які, як очікується, будуть відшкодовані. Оскільки результат операції не може бути достовірно оцінений, прибуток не визнається.

Якщо результат операції не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, дохід не визнається, а понесені видатки визнаються як витрати.

3. Порядок визнання та відображення у звітності доходів у вигляді відсотків, дивідендів та роялті.

Дохід, який виникає в результаті використання третіми сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, має визнаватися на основі, викладеній у параграфі 30, якщо:

а) є ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходитимуть до суб'єкта господарювання; та

б) можна достовірно оцінити суму доходу.

Дохід має визнаватися на такій основі:

а) відсотки мають визнаватися із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, наведеного в МСБО 39, параграф 9 та К35-К38;

б) роялті мають визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди; та

в) дивіденди мають визнаватися, коли встановлюється право акціонера на отримання виплати.

Коли несплачені відсотки були нараховані до придбання інвестиції, яка приносить відсотки, відсотки, отримані після цього, розподіляються на період до придбання і період після придбання; але тільки частка після придбання визнається як дохід.

Роялті нараховуються згідно з умовами відповідної угоди і здебільшого визнаються на цій самій основі, крім випадків, коли згідно із суттю угоди більш відповідним є визнання доходу на якійсь іншій систематичній та раціональній основі.

Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. Проте, коли виникає

невизначеність щодо отримання суми, яку вже включено до суми доходу, неотримана сума (або сума, щодо якої перестає існувати ймовірність відшкодування) визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

Суб'єкт господарювання має розкривати:

а) облікові політики, прийняті для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення ступеня завершеності операцій, що передбачають надання послуг;

б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від:

- продажу товарів;
- надання послуг;
- відсотків;
- роялті;
- дивідендів;

в) суму доходу, який виникає від обміну товарів або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу.

4. Особливості відображення в фінансовій звітності витрат на позики.

Витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати на позики визнаються як витрати.

Суб'єкт господарювання капіталізує витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу як частина собівартості цього активу. Суб'єкт господарювання визнає інші витрати на позики як витрати в тому періоді, у якому вони були понесені.

Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати на позики капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і що ці витрати можна достовірно оцінити.

Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є тими витратами на позики, яких можна було б уникнути, якби не робилися витрати на кваліфікований актив. Якщо суб'єкт господарювання позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікованого активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікованого активу, можна легко ідентифікувати.

Може бути важко визначити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікованим активом і визначити позики, яких за інших обставин можна було б уникнути. Такі труднощі виникають, наприклад, при централізованій координації діяльності суб'єкта господарювання з фінансування. Труднощі можуть також виникати, якщо група використовує різні боргові інструменти з різними ставками відсотка і позичає ці кошти іншим суб'єктам господарювання групи на різних умовах. Інші ускладнення спричиняються використанням позик, наданих в іноземній валюті або пов'язаних з нею, якщо група функціонує в умовах високого рівня інфляції й обмінний курс коливається. У результаті визначення суми витрат на

позики, яка безпосередньо пов'язана з придбанням кваліфікованого активу, ускладнюється - і треба діяти на основі судження.

Якщо кошти позичаються спеціально з метою отримання кваліфікованого активу, то суб'єкт господарювання визначає суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації щодо цього активу, як фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного прибутку від тимчасового інвестування цих позичених коштів.

У результаті фінансових заходів, спрямованих на отримання кваліфікованого активу, суб'єкт господарювання може отримати позичені кошти і понести відповідні витрати, пов'язані з отриманням позики, до використання цих коштів повністю або частково на отримання кваліфікованого активу. За таких обставин кошти (в очікуванні їх використання) часто тимчасово інвестуються на отримання кваліфікованого активу. Визначаючи суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації протягом періоду, будь-який інвестиційний прибуток, отриманий від таких коштів, вираховують із суми витрат на позики.

Якщо кошти позичені взагалі й використовуються з метою отримання кваліфікованого активу, то суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації, слід визначати шляхом застосування норми капіталізації до витрат на цей актив. Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат на позики стосовно всіх непогашених позик суб'єкта господарювання протягом цього періоду, а не лише позик, які були здійснені конкретно з метою отримання кваліфікованого активу. Сума витрат на позики, капіталізована суб'єктом господарювання протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат на позики, понесених протягом цього періоду.

Суб'єкт господарювання починає капіталізувати витрати на позики як частину собівартості кваліфікованого активу у дату початку капіталізації. Датою початку капіталізації є дата, коли суб'єкт господарювання вперше виконує всі умови, наведені нижче, а саме:

- а) він поніс витрати, пов'язані з активом;
- б) він поніс витрати на позики;
- в) він веде діяльність, необхідну для підготовки активу до його використання за призначенням або продажу.

Витрати на кваліфікований актив включають лише ті витрати, результатом яких є сплата грошових коштів, передача інших активів або прийняття зобов'язань під певний відсоток. Витрати зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та грантів, отриманих у зв'язку з активом. Середня балансова вартість активу протягом періоду (з урахуванням попередніх капіталізованих витрат на позики), як правило, є обґрунтовано наближеною величиною витрат, до яких застосовується норма капіталізації в цьому періоді.

Підготовка активу до його використання за призначенням або до продажу передбачає більше, ніж фізичне створення активу. Вона включає технічну та адміністративну роботу, виконувану до фізичного створення активу (наприклад, діяльність щодо отримання дозволу перед початком фізичного будівництва). Проте така діяльність не включає утримання активу в разі відсутності виробництва або розробки, які б зміцнювали стан активу. Наприклад, витрати на позики, понесені в процесі освоєння земельної ділянки, капіталізуються протягом того періоду, в якому

відбувалася діяльність, пов'язана з освоєнням. Проте витрати на позики, понесені в той час, коли придбана під будівництво ділянка утримується без проведення робіт на її освоєння, не можуть бути капіталізовані.

Суб'єкт господарювання призупиняє капіталізувати витрати на позики протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікованого активу.

Суб'єкт господарювання може понести витрати на позики, понесені протягом тривалого періоду, коли він призупиняє діяльність, необхідну для підготовки активу до його передбаченого використання або продажу. Такі витрати є витратами, пов'язаними з утриманням частково завершених активів, і не підлягають капіталізації. Проте суб'єкт господарювання, як правило, не призупиняє капіталізацію витрат на позики протягом періоду, коли він веде значну технічну та адміністративну роботу. Суб'єкт господарювання також не призупиняє капіталізацію витрат на позики у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу до його передбаченого використання або реалізації. Наприклад, капіталізація триває протягом більш тривалого періоду, ніж звичайний період повені, внаслідок чого затримується будівництво мосту за умови, що такий високий рівень води є звичайним у період спорудження мосту для відповідного географічного регіону.

Суб'єкт господарювання припиняє капіталізувати витрати на позики, якщо по суті, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до його передбаченого використання або продажу, завершена.

Актив, як правило, вважається готовим до його передбаченого використання або реалізації, якщо будівництво активу завершено, хоч адміністративна підготовка ще ведеться. Якщо треба завершити незначні деталі, скажімо, змінити інтер'єр згідно з вимогами покупця або користувача, діяльність щодо активу вважається завершеною.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює будівництво кваліфікованого активу частинами і кожна частина може використовуватися, коли ще ведеться будівництво інших частин, суб'єкт господарювання припиняє капіталізацію витрат на позики, якщо він завершив, головним чином, усю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до її запланованого використання або реалізації.

Суб'єкти господарювання з кількома спорудами, кожна з яких може бути використана окремо, є прикладом кваліфікованого активу, кожна частина якого придатна для окремого використання в той час, коли ведеться будівництво інших. Прикладом кваліфікованого активу, який має бути завершений, перш ніж будь-яка з його частин може бути використана, є промисловий суб'єкт господарювання, наприклад сталеливарний завод, виробничий цикл якого складається з кількох послідовних процесів у різних цехах, розташованих в одному місці.

Суб'єкт господарювання розкриває:

- а) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду;
- б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації.

5. Підходи до визнання та оцінки доходів та витрат за будівельними контрактами.

У зв'язку з характером діяльності, здійснюваної в межах будівельних контрактів, дата початку діяльності за контрактом і дата, коли ця діяльність завершується, як правило, припадають на різні звітні періоди. Тому першочерговим питанням бухгалтерського обліку будівельних контрактів є віднесення доходу від контракту і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконуються будівельні роботи. Для визначення періоду, коли дохід від контракту та витрати за контрактом слід відображати як дохід і витрати у звіті про сукупні прибутки та збитки, у цьому Стандарті використовуються критерії визнання, прийняті в "Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів.

Дохід від контракту має включати:

- а) початкову суму доходу, погоджену в контракті;
- б) відхилення в роботі за контрактом, претензії та заохочувальні виплати:
 - тією мірою, якою ймовірно, що вони приведуть до доходу;
 - якщо їх можна достовірно оцінити.

Дохід від контракту оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка вже отримана або підлягає отриманню. Оцінка доходу від контракту зазнає впливу різних чинників невизначеності, які залежать від результатів майбутніх подій. Часто попередні оцінки слід переглядати залежно від того, як відбуваються події і зникають невизначеності. Отже, сума доходу від контракту може зростати або зменшуватися від одного періоду до наступного. Наприклад:

а) підрядник і замовник можуть погодити відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід від контракту в період, наступний за періодом початкового укладання контракту;

б) сума доходу, узгоджена в контракті з фіксованою ціною, може збільшитися в результаті застережень про змінні ціни;

в) сума доходу від контракту може зменшитися в результаті штрафів за затримку завершення виконання контракту, спричинену підрядником, або

г) якщо контракт із фіксованою ціною включає фіксовану ціну за одиницю кінцевої продукції, дохід від контракту зростає разом зі збільшенням кількості одиниць.

Витрати за контрактом мають включати:

а) витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом;

б) витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт;

в) інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту.

Витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного контракту, включають:

а) витрати на робочу силу на будівельному майданчику, включаючи витрати на здійснення нагляду за ходом виконання робіт;

б) витрати на матеріали, використані у будівництві;

в) амортизацію механізмів та обладнання, використаного під час виконання контракту;

г) витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів до будівельного майданчика та від нього згідно з контрактом;

- г) витрати на оренду механізмів та обладнання;
- д) витрати на проектування та технічну допомогу, безпосередньо пов'язані з контрактом;
- е) попередньо оцінені витрати на внесення виправлень та гарантійну роботу, зокрема очікувані витрати на гарантійні зобов'язання;
- є) претензії з боку третіх сторін.

Ці витрати можуть зменшуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту, наприклад дохід від продажу надлишку матеріалів, а також механізмів та обладнання наприкінці контракту.

Витрати, які можуть бути віднесені до діяльності за контрактом у цілому і розподілені на конкретні контракти, включають:

- а) страхування;
- б) витрати на проектування і технічну допомогу, які не відносяться безпосередньо до конкретного контракту;
- в) накладні витрати на будівництво.

Такі витрати розподіляються з використанням систематичних і раціональних методів, які послідовно застосовуються до всіх витрат, що мають подібні характеристики. Розподіл виконується на основі нормального рівня будівельних робіт. Накладні витрати на будівництво включають такі витрати, як підготовка й опрацювання даних щодо зарплати будівельного персоналу. Витрати, які можна віднести до діяльності за контрактом у цілому і розподілити на конкретні контракти, включають також витрати на позики.

Витрати, які за умовами контракту конкретно підлягають сплаті замовником, можуть включати деякі загальні адміністративні витрати і витрати на розробку, відшкодування яких передбачене умовами контракту.

Витрати, які не можна віднести до діяльності за контрактом або не можна розподілити на контракт, виключаються з витрат за будівельним контрактом. Такі витрати включають:

- а) загальні адміністративні витрати, відшкодування яких не передбачене в контракті;
- б) витрати на продаж;
- в) витрати на дослідження та розробки, для яких відшкодування не передбачене в контракті;
- г) амортизацію незадіяних механізмів та обладнання, які не використовуються при виконанні певного контракту.

Витрати за контрактом включають витрати, які відносяться до контракту за період від дати забезпечення укладання контракту до остаточного завершення контракту. Проте витрати, безпосередньо пов'язані з контрактом і понесені при забезпеченні його укладання, також включаються як частина витрат за контрактом, якщо є ймовірність підписання контракту і ці витрати можна ідентифікувати окремо й достовірно оцінити. Коли витрати, понесені при забезпеченні укладання контракту, визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені, вони не включаються у витрати за контрактом, якщо контракт підписано в наступному періоді.

Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати,

відповідно, як доходи і витрати з посиланням на ступінь завершеності робіт за контрактом на кінець звітного періоду. Очікуваний збиток за будівельним контрактом слід негайно визнавати як витрати.

У випадку контракту з фіксованою ціною, кінцевий результат будівельного контракту можна оцінити достовірно тоді, коли виконано всі такі умови:

а) загальний дохід від контракту можна достовірно оцінити;

б) ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом;

в) на кінець звітного періоду можна достовірно оцінити як суму витрат за контрактом на його завершення, так і ступінь завершеності контракту;

г) витрати за контрактом, які відносяться до нього, можна чітко визначити і достовірно оцінити, щоб фактичні витрати, понесені за контрактом, можна було порівняти з попередніми оцінками.

Якщо це контракт із ціною "витрати плюс", то кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, якщо виконано всі такі умови:

а) ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди від контракту;

б) витрати за контрактом, що відносяться до контракту, незалежно від того, можуть вони бути відшкодовані чи ні, можна точно визначити і достовірно оцінити.

Визнання доходів і витрат з посиланням на ступінь завершення контракту часто називають методом відсотка завершення робіт. Згідно з цим методом, доходи від контракту зіставляють з витратами за контрактом, понесеними у процесі досягнення певного ступеня завершення, що веде до відображення у звітах доходів, витрат та прибутку, які можна віднести на завершену частину робіт. Цей метод забезпечує корисну інформацію про ступінь виконання контракту та про результати за період.

Згідно з методом відсотка завершення робіт, дохід від контракту визнається як дохід у прибутках і збитках у тих облікових періодах, протягом яких виконувалися роботи. Витрати за контрактом, як правило, визнаються витратами у прибутках і збитках у тих облікових періодах, протягом яких виконувалися роботи, з якими пов'язані ці витрати. Однак будь-яке очікуване перевищення загальних витрат контракту над загальною сумою доходу контракту негайно визнається як витрати, згідно з параграфом 36.

Підрядник може понести витрати за контрактом, які пов'язані з майбутньою діяльністю за контрактом. Такі витрати за контрактом визнаються як актив, якщо їх відшкодування є ймовірним. Ці витрати являють собою суму, яку замовник має сплатити, і часто класифікуються як незавершені роботи за контрактом.

Кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, лише якщо є ймовірність, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом. Однак у разі виникнення невизначеності щодо отримання суми, яка вже включена в дохід від контракту і вже відображена у прибутках і збитках, тоді неoderжана сума (або сума, відшкодування якої більше не є ймовірним) визнається як витрати, а не як коригування суми доходу від контракту.

Суб'єкт господарювання повинен розкрити:

а) суму доходу від контракту, визнану як дохід за певний період;

б) методи, використані для визначення доходу від контракту, визнаного за

певний період;

в) методи, використані для визначення ступеня завершеності незавершеного контракту.

Для контрактів, не завершених на кінець звітного періоду, суб'єктові господарювання слід розкривати кожен із таких пунктів:

а) сукупну суму понесених витрат і визнані прибутки (за вирахуванням визнаних збитків) на певну дату;

б) суму отриманих авансових платежів;

в) суму утриманих коштів.

Суб'єкт господарювання має відображати:

а) валову суму до сплати замовниками за роботи, виконані згідно з контрактом, як актив;

б) валову суму заборгованості замовникам за роботи, виконані згідно з контрактом, як зобов'язання.

ТЕМА 8. СКЛАД І СТРУКТУРА ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ЇХ ПОДАННЯ

1. Склад фінансової звітності та вимоги до подання інформації у фінансових звітах

2. Структура та класифікація складових звіту про фінансовий стан.

3. Структура та методика формування звіту про сукупні доходи.

4. Сутність, зміст та методи формування звіту про рух грошових коштів.

5. Призначення та основні елементи звіту про зміни у власному капіталі.

6. Суть, значення та загальні вимоги до подання інформації в примітках до фінансових звітів.

1. Склад фінансової звітності та вимоги до подання інформації у фінансових звітах

За МСФЗ фінансова звітність складається з урахуванням наступних двох основоположних припущень, описаних в Концептуальній основі:

1. Метод нарахування. Згідно даного методу результати операцій й інших подій визнаються при їх настанні (а не при отриманні або виплаті грошових коштів або їх еквівалентів) і враховуються в тому звітному періоді та відображаються у фінансових звітах тих звітних періодів, в яких вони відбулися.

2. Безперервність діяльності. При підготовці фінансової звітності керівництво повинне оцінити здатність підприємства продовжувати свою діяльність. Фінансова звітність повинна складатися на основі припущення про безперервність діяльності. У випадку ж якщо фінансова звітність складається не на основі припущення про безперервність діяльності, цей факт повинен бути розкритий в звітності разом з основою, використаною при підготовці фінансової звітності, а також причиною, відповідно до якої підприємство вважається нездібним безперервно продовжувати свою діяльність. Цьому моменту в МСФЗ надається набагато більше уваги, ніж у вітчизняній практиці.

Подання фінансової звітності визначає МСБО 1. Так, в параграфі 15 МСБО 1 вказано, що фінансова звітність повинна достовірно відображати фінансовий стан,

фінансові результати і рух грошових коштів підприємства. Достовірне уявлення вимагає правдивого віддзеркалення наслідків здійснених операцій, інших подій і умов відповідно до визначень і критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат, викладеними в Концептуальній основі. Передбачається, що застосування МСФЗ, при необхідності — з додатковим розкриттям інформації, забезпечує формування фінансової звітності, що вирішує завдання достовірного подання інформації.

Підприємство, фінансова звітність якого відповідає МСФЗ, повинне зробити чітку і беззастережну заяву про таку відповідність в примітках до фінансової звітності. Не допускається характеристика фінансової звітності як відповідної МСФЗ, якщо вона не відповідає всім вимогам МСФЗ.

Практично за будь-яких обставин достовірне подання забезпечується за рахунок відповідності використовуваним МСФЗ. Для забезпечення достовірного подання підприємство також повинне:

- вибрати і застосовувати облікову політику відповідно до МСБО 8, який містить зведення методологічних рекомендацій, на які повинне спиратися керівництво за відсутності стандарту або роз'яснення, застосовного до конкретної статті;

- подавати інформацію, включаючи облікову політику, так, щоб забезпечити доречну, надійну, зіставну і зрозумілу інформацію;

- забезпечити додаткове розкриття інформації в тих випадках, коли дотримання відповідних вимог МСФЗ недостатньо для того, щоб користувачі могли зрозуміти вплив конкретних операцій, інших подій і умов на фінансовий стан і фінансові результати підприємства.

МСФЗ дозволяє, якщо підприємство вважає це за необхідне, відступити від вимог стандартів, якщо відповідна нормативно-правова база дозволяє або не забороняє такий відступ. Проте обумовлено, що це може бути у виключно окремих випадках, коли керівництво приходить до висновку, що дотримання якої-небудь вимоги стандарту або роз'яснення може до такого ступеня вводити в оману, що виникне суперечність цілям фінансової звітності. У такій ситуації підприємство повинне розкрити наступну інформацію:

- керівництво дійшло висновку, що фінансова звітність достовірно відображає фінансовий стан, фінансові результати і рух грошових коштів підприємства;

- керівництво виконало вимоги використовуваних МСФЗ, за винятком того, що воно відмовилося від виконання даної конкретної вимоги з метою забезпечення достовірного відображення;

- найменування МСФЗ, від виконання вимог якого підприємство відступило, характер відступу, включаючи порядок обліку, який був би потрібен при застосуванні цього МСФЗ, причина, по якій цей порядок обліку вводив би в оману до такого ступеня, що виникала б суперечність цілям фінансової звітності, викладеним в Концептуальній основі, а також прийнятий порядок обліку;

- стосовно кожного звітного періоду фінансовий вплив відступу на кожну статтю фінансової звітності, яка відображалася б в звітності відповідно до невиконаної вимоги.

Якщо ж відповідна нормативно-правова база забороняє такий відступ, то підприємство повинне в максимально можливому ступені зменшити дію цих аспектів, розкриттям наступної інформації:

- найменування відповідного МСФЗ, характер вимоги і причина, по якій керівництво дійшло висновку, що дотримання цієї вимоги за даних обставин до такого ступеня вводить в оману, що виникає суперечність цілям фінансової звітності, викладеним в Концептуальній основі;

- стосовно кожного звітного періоду коректування по кожній статті фінансової звітності, які керівництво вважає необхідними для забезпечення достовірного представлення інформації.

Важливою характеристикою фінансової звітності по МСФЗ, що відрізняє її від звітності за Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку (ПСБО), і у великій мірі, визначаючої її форму, є істотність.

МСБО 1 рекомендує підприємствам представляти кожен істотний клас аналогічної статі у фінансовій звітності окремо. Якщо яка-небудь стаття сама по собі не є істотною, вона об'єднується з іншими статтями або безпосередньо у формах фінансової звітності, або в примітках.

Згідно Концептуальній основі інформація вважається істотною, якщо її пропуск або спотворення могли б вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на підставі фінансової звітності. Істотність залежить від розміру і характеру пропущеної інформації або спотворень, оцінюваних в рамках супутніх обставин.

Оцінка того, чи можуть пропуск або спотворення інформації вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності і, отже, бути істотними, вимагає розгляду характеристик цих користувачів.

Параграф 25 Концептуальної основи вказує: "передбачається, що користувачі повинні мати достатні знання в області бізнесу і економічної діяльності, бухгалтерського обліку, і бажання вивчати інформацію з належним старанням". Тому при оцінці необхідно враховувати, наскільки обґрунтовано можна припустити, що буде зроблений вплив на економічні рішення користувачів з такими характеристиками.

При складанні фінансової звітності по МСФЗ, у тому числі і проміжної, підприємству слід пам'ятати, що виключно важливою характеристикою доходів (виручки) і витрат є те, що відповідні надходження і вибуття активів і зобов'язань вже мали місце. Якщо ці надходження і вибуття вже мали місце, то відповідні доходи і витрати визнаються. Інакше вони не визнаються.

У Концептуальній основі сказано, що витрати визнаються в звіті про прибутки і збитки (звіті про сукупний дохід) тоді, коли виникло зниження майбутніх економічних вигод, що відносяться до зменшення активу або збільшення зобов'язання, яке може бути оцінене.

Концептуальною основою не допускається визнання в балансі статі, яка не відповідає визначенню активів або зобов'язань.

Порядок складання проміжної фінансової звітності, визначення мінімального її змісту і принципів для визнання і оцінки в повній або стислій фінансовій звітності за проміжний період регламентує МСБО 34. На таку фінансову звітність розповсюджується також дія параграфів 15 - 35 МСБО 1.

Метою своєчасної і надійної проміжної фінансової звітності є підвищення здатності інвесторів, кредиторів і інших осіб зрозуміти можливості підприємства до генерації прибутку і потоків грошових коштів, а також його фінансовий стан і ліквідність.

Згідно МСБО 34 проміжний період — це період фінансової звітності, який коротший за повний фінансовий рік.

МСФЗ підкреслює добровільність представлення проміжної фінансової звітності, але передбачає можливість обов'язковості її представлення за рішенням органів влади. Зокрема в параграфі 1 МСБО 34 вказано, що суб'єкти господарювання, цінні папери яких звертаються на відкритому ринку, заохочуються:

- подавати проміжні фінансові звіти, щонайменше, за станом на кінець першої половини фінансового року

і

- опубліковувати їх не пізніше, ніж через 60 днів після закінчення проміжного періоду.

У параграфі 6 МСБО 34 прописано, що виходячи з міркувань своєчасності і зниження вартості, а також щоб уникнути дублювання інформації, представленої раніше, підприємство може представляти менші об'єми інформації в проміжній звітності але порівнянню з річною фінансовою звітністю.

У параграфі 8 МСБО 34 визначений мінімальний склад компонентів проміжної фінансової звітності;

- 1) скорочений звіт про фінансовий стан;

- 2) скорочений звіт про сукупні доходи, представлений:

- або як скорочений єдиний звіт,

- або як скорочений окремий звіт про прибутки і збитки і скорочений звіт про сукупні доходи;

- 3) скорочений звіт про зміни в капіталі;

- 4) скорочений звіт про рух грошових коштів;

- 5) вибрані примітки до звітності.

МСБО 34 визначає мінімальний склад проміжної фінансової звітності виходячи з того, що користувачі мають останній повний комплект річної звітності. Акцент робиться на віддзеркалення інформації про нову діяльність, нові події і обставини.

Таким чином, якщо підприємство, що вперше застосовує МСФЗ, в своїй останній річній фінансовій звітності, складеній відповідно до ПСБО, не розкривало інформацію, істотну для розуміння поточного проміжного періоду, то його проміжна фінансова звітність повинна розкрити цю інформацію або включити перехресне посилання на інший, включаючи її, опублікований документ.

У міжнародній практиці суб'єкт господарювання може представляти і повний комплект фінансової звітності в своєму проміжному фінансовому звіті, якщо таке представлення він вважає за доцільне. У такому разі форма і зміст такої звітності повинні відповідати вимогам МСБО 1 до повного комплексу фінансової звітності.

Згідно МСБО 1 повний комплект фінансової звітності визначений як документ, що включає наступні компоненти;

- 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;

- 2) звіт про сукупні доходи за період;
- 3) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- 4) звіт про рух грошових коштів за період;

5) примітки, що складаються з короткого викладу значних аспектів облікової політики і інших пояснень до звітності. Примітки містять інформацію, доповнюючу дані звіту про фінансовий стан, звіту про інші сукупні доходи, окремого звіту про прибутки і збитки, звіту про зміни в капіталі і звіту про рух грошових коштів. Примітки включають описи або деталізовані розшифровки статі, розкритої у вказаній звітності, а також інформацію про статті, що не підлягають визнанню в звітності;

6) звіт про фінансовий стан на початок першого порівняльного періоду, якщо підприємство застосовує облікову політику ретроспективно, здійснює ретроспективний перерахунок статі в своїй фінансовій звітності або якщо підприємство рекласифікує статті в своїй фінансовій звітності.

Відповідно до параграфу 81 МСБО 1 підприємство може представляти компоненти прибутку або збитку як частину єдиного звіту про сукупні доходи або в окремому звіті про прибутки і збитки. Звіт, що представляється, про прибутки і збитки є частиною повного комплексу фінансової звітності і демонструється безпосередньо перед звітом про сукупні доходи.

МСФЗ дозволяє підприємствам використовувати найменування звітів, відмінні від тих, які використані в МСБО 1. Таким чином, вітчизняні назви форм звітності цілком можуть використовуватися підприємствами при складанні фінансової звітності, відповідної МСФЗ.

Згідно параграфом 20 МСБО 34 проміжні звіти включають проміжну фінансову звітність (скорочену або повну) за наступні періоди:

- звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду і порівняльний звіт про фінансовий стан на кінець безпосередньо попереднього фінансового року. Тобто при наданні звітності за I квартал 2016 року необхідно представити баланс за станом на 31.03.2016 роки і на 31.12.2015 роки;

- звіти про сукупні доходи за поточний проміжний період і кумулятивний за поточний фінансовий рік до звітної дати з порівняльними звітами про сукупні доходи за зіставні проміжні періоди (поточний і з початку року до звітної дати) безпосередньо попереднього фінансового року;

- звіт, що відображає зміни в капіталі кумулятивний з початку поточного фінансового року до звітної дати з порівняльним звітом за зіставний період з початку року до звітної дати безпосередньо попереднього фінансового року;

- звіт про рух грошових коштів кумулятивний за період з початку поточного фінансового року до звітної дати з порівняльним звітом за зіставний період з початку року до звітної дати безпосередньо попереднього фінансового року.

З урахуванням того, що для українських підприємств, зобов'язаних подавати проміжну фінансову звітність по МСФЗ, це буде перша звітність за Міжнародними стандартами, такі підприємства повинні застосовувати МСФЗ 1.

Підприємства, що вперше становлять звіт по МСФЗ, повинні представити окрім вищенаведеного переліку також і початковий звіт про фінансовий стан за МСФЗ на дату переходу на МСФЗ.

У МСБО 34 представлений перелік подій і операцій, інформацію про яких необхідно розкрити в звітності, якщо вони є значними.

Для пояснення того, як перехід від попередніх ПСБО до МСФЗ вплинув на фінансовий стан підприємства, його фінансові результати діяльності і рух грошових коштів, підприємство при представленні першої проміжної звітності повинне відповідати наступним вимогам:

а) кожна проміжна фінансова звітність повинна, якщо підприємство представляло таку за зіставний проміжний період безпосередньо попереднього фінансового року, включати:

- звірки капіталу згідно попереднім ПСБО на кінець цього зіставного проміжного періоду з капіталом згідно МСФЗ на цю дату,

- звірки його загального сукупного прибутку згідно МСФЗ за цей зіставний проміжний період (поточної і наростаючим підсумком з початку року). Відправною точкою для такої звірки є загальний сукупний прибуток згідно попереднім ПСБО за цей період або, якщо підприємство не представляє такий показник, прибуток або збиток відповідно до попередніх ПСБО;

б) на додаток до звірок, що вимагаються в пункті "а", перша проміжна фінансова звітність підприємства, складена відповідно до МСБО 34, за частину періоду, охоплюваного першою фінансовою звітністю по МСФЗ, повинна включати наступні звірки або перехресне посилання на інший опублікований документ, що включає ці звірки;

в) звірки капіталу, відображеного в звіті згідно попереднім ПСБО, з капіталом згідно МСФЗ на обидві наступні дати: дату переходу на МСФЗ і дату закінчення останнього періоду, представленого в останній річній фінансовій звітності підприємства згідно попереднім ПСБО;

г) звірку загального сукупного прибутку по МСФЗ за самий останній період самої останньої річної фінансової звітності підприємства. Відправною крапкою для такої звірки повинен бути загальний сукупний прибуток згідно попереднім ПСБО за той же самий період або, якщо підприємство не відображало даний показник, прибуток або збиток згідно попереднім ПСБО.

Якщо підприємство вносить зміни в свою облікову політику і використовування виключень, що містяться в МСФЗ 1, воно повинне пояснити зміни в кожній такій проміжній фінансовій звітності і відновити звірки.

Що стосується форм звітності, то, як відомо, МСФЗ їх не регламентують, а тільки вказують на те, яка інформація повинна бути там відображена.

Проте Мінфін в Наказі № 1591 дав дозвіл підприємствам, що представляють звітність по МСФЗ, використовувати українські форми звітності (окрім форм N 5 і N 6), а приналежність до МСФЗ показуватиме відмітка "v" у відповідній клітинці в заголовку звіту. У той же час П(С)БО, зокрема визначаючи зміст форм звітів, не застосовуються такими підприємствами.

2. Структура та класифікація складових звіту про фінансовий стан.

Баланс - в перекладі з французької (balance) означає буквально "терези", а якщо по суті - це рівновага. Поняття балансу використовується, наприклад, у фізиці (водний баланс), в макроекономіці (платіжний баланс держави), в мікроекономіці

(баланс потужностей), особистих фінансах (баланс платіжної картки) тощо. Але найчастіше це слово зустрічаємо в бухгалтерії. Що ж таке бухгалтерський баланс?

Баланс - це миттєва фотографія того, чим володіє підприємство і звідки це все з'явилося. Досвідчений аналітик по балансу дізнається дуже багато що і фактично зможе дати оцінку рівня роботи менеджерів компанії. Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, тому відповідно до чинних вимог IAS 1 "Подання фінансових звітів" (далі – IAS 1) його називають Звітом про фінансовий стан підприємства. Проте застосування найменувань Баланс, Балансовий звіт або іншої назви, яка б не вводила в оману користувачів, дозволяється.

Основними елементами балансу є активи, зобов'язання і капітал.

Актив – це ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого підприємство очікує отримання майбутніх економічних вигод.

Зобов'язання – це існуючий обов'язок підприємства, що виникає як результат подій минулих періодів, погашення якого, як очікується, призведе до відтоку ресурсів підприємства, що становлять економічні вигоди.

Власний капітал – це залишкова частка в активах підприємства, яка залишається після вирахування всіх його зобов'язань.

Отже, бухгалтерський баланс відповідає на питання: якими ресурсами володіє підприємство на конкретну дату (активи) – та за рахунок яких джерел вони надійшли на підприємство - за рахунок власних (капітал) чи залучених (зобов'язання).

На відміну від українського законодавства, міжнародні стандарти не визначають форму основних фінансових звітів, але містять вимоги до подання і розкриття певних статей.

Звіт про фінансовий стан, як і інші звітні форми, повинен містити:

- найменування підприємства;
- слово "консолідований", якщо звіт належить до групи підприємств;
- дату закінчення звітного періоду (для балансу) або охоплюваний період (для інших форм звітності);
- валюту звітності;
- використовуваний ступінь округлення.

Пункт 54 IAS 1 містить мінімальний перелік статей, що достатньою мірою відрізняються за характером і функціями, які потрібно наводити безпосередньо у звіті про фінансовий стан. Статті з нульовими залишками у звіті не наводяться.

Додаткові статті, заголовки і проміжні підсумкові суми подаються у Звіті про фінансовий стан, якщо таке подання поліпшить розуміння фінансового становища підприємства. А саме:

- якщо величина, характер і функція окремої статті (чи сукупності аналогічних статей) така, що її наявність як окремої звітної одиниці доречна для розуміння звіту;
- якщо використовувані найменування і порядок зазначення статей (групи статей) можуть змінюватися відповідно до характеру підприємства і його операцій (сфери діяльності) з метою надання інформації, доречної для розуміння фінансового становища підприємства.

Окрім інформації за звітний період для дотримання принципу порівнянності відповідно до пунктів 38–43 IAS 1 у звіт включаються дані щонайменше станом на кінець попереднього звітного періоду, а якщо нова облікова політика застосовується

ретроспективно – то ще й на початок попереднього звітного періоду. Дотримання задекларованих в IAS 1 інших базових принципів складання звітності, таких як принципи достовірності подання, безперервності діяльності, нарахування, періодичності і послідовності в поданні також обов'язкове.

Як ми знаємо, наказом Мінфіну від 07.03.2013 N 73 було затверджено нову редакцію П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та нові форми фінансової звітності. Дані форми обов'язкові для всіх підприємств України, але слід робити відповідну відмітку про обрану концептуальну основу підготовки звітності: П(С)БО чи МСФЗ. Нова форма балансового звіту практично не має протиріч з МСФЗ.

Проте є ряд обставин, які вирізняють наш "національний" баланс (звіт про фінансовий стан) від його повноцінного міжнародного аналогу.

1. У балансовому звіті за МСФЗ звітні дані прийнято показувати у лівій колонці, а попередні – у правій, на відміну від форми балансу, затвердженої П(С)БО 1.

2. Основні засоби та нематеріальні активи у звіті про фінансовий стан відображають за чистою балансовою вартістю, а первісна вартість та знос (амортизація) підлягає обов'язковому розкриттю лише у примітках.

3. "Необоротні активи і групи вибуття" у балансі за МСФЗ відображаються як окрема стаття оборотних активів без виділення у окремий розділ балансу. Адже концептуальна основа фінансової звітності містить лише 2 групи активів: оборотні та необоротні.

4. Оборотні активи слід відображати у порядку зростання ліквідності: від запасів до коштів та їх еквівалентів.

5. Оскільки забезпечення майбутніх виплат у нашій звітності відтепер визнаються у складі зобов'язань, які в свою чергу розділяються на поточні і довгострокові, слід пам'ятати, що забезпечення витрат на відпустки і річні премії завжди відносяться до поточних забезпечень.

6. Безвідсоткові і пільгові довгострокові зобов'язання і забезпечення відображаються у Балансі на дисконтованій основі, так само як дисконтуються довгострокові пільгові фінансові активи (наприклад, безвідсоткові позики видані).

7. Для більшої зручності користувача, варто було б і нашу форму доповнити додатковою графою для номера розкриття відповідної статті в Примітках, як це практикують за кордоном.

Як бачите, між національним і традиційним міжнародним балансовим звітом дуже багато спільного. Разом з тим, міжнародний аналог є більш компактним і зручнішим для сприйняття непідготовленими користувачами – акціонерами та інвесторами, оскільки містить лише 22 статті (без врахування підсумкових) на відміну від 52 статей українського аналогу.

3. Структура та методика формування звіту про сукупні доходи.

Звіт про прибутки та збитки надає користувачам, насамперед інвесторам і кредиторам, важливу фінансову інформацію для оцінки минулої діяльності підприємства. У чому особливості складання такого звіту відповідно до міжнародних стандартів?

Звіт про прибутки та збитки - це звіт про прибутки, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. У пункті 10 МСФЗ (IAS) 1 "Подання фінансових звітів" з 2009 року він називається Звітом про сукупний прибуток періодів.

Основними елементами звіту є:

доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників);

витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім вилучення капіталу учасниками). Визнаються у звіті відповідно до принципу відповідності до доходів, тобто відображаються у звіті в тому ж періоді, що і дохід, для отримання якого їх було здійснено;

прибуток або збиток - загальна сума доходів за вирахуванням витрат, без урахування компонентів іншого сукупного прибутку;

інший сукупний прибуток включає:

- зміни приросту вартості від переоцінки основних засобів і нематеріальних активів;
- актуарні прибутки та збитки від недержавних пенсійних планів;
- прибутки та збитки, що виникають від перерахунку фінансової звітності в іншу валюту подання;
- зміна вартості фінансових активів, наявних для продажу;
- результати хеджування грошових потоків;

загальний сукупний прибуток - зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не містять встановленої форми звіту про сукупний прибуток. Пункт 82 МСФЗ (IAS) 1 містить набір обов'язкових статей, ряд опцій на вибір підприємства та певні вимоги до розкриття окремих статей. Також стандартами встановлено обов'язкові реквізити (назву підприємства, період, валюту подання тощо), про що ми зазначали у попередній статті.

До обов'язкових статей звіту про сукупний прибуток належать:

- виручка;
- витрати з фінансування;
- частка прибутків (збитків) в інвестиціях за методом часткової участі;
- витрати з податку на прибуток;
- фінансовий результат від припиненої діяльності;
- прибуток або збиток;
- інший сукупний прибуток за елементами;
- загальний сукупний прибуток.

Свобода вибору є у підприємств під час визначення способу подання витрат. Так, підприємство має подати аналіз витрат, що визнані у складі прибутку або збитку, з використанням класифікації, заснованої або на характері витрат, або на їх функції у рамках підприємства залежно від того, який з підходів забезпечує надійну та більш доречну інформацію (див. таблицю).

Підприємство, що використовує метод за функціями витрат, розкриває

щонайменше собівартість своїх продажів окремо від інших витрат. Цей метод може забезпечити користувачам більш доречну інформацію порівняно з класифікацією витрат за їх характером, проте розподіл витрат за їх функціями може містити елементи суб'єктивізму.

Підприємство, яке класифікує витрати на основі їх функції, повинне розкривати додаткову інформацію про характер витрат, включаючи витрати на амортизацію та витрати на винагороди працівникам. Також, незалежно від методу подання звіту про сукупний прибуток, обов'язково розкривається інформація з податку на прибуток.

Ми розглянули розрахунок результатів діяльності підприємства в одному звіті. Проте пункт 81 IAS-1 припускає подання у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки), і у другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупний прибуток).

В Україні замість Звіту про сукупний прибуток учасники фінансового ринку складатимуть Звіт про фінансові результати (ф. N 2). Цей звіт не повною мірою узгоджується з МСФЗ.

4. Сутність, зміст та методи формування звіту про рух грошових коштів.

Більшість фінансистів надають перевагу роботі з двома основними формами фінансової звітності: бухгалтерським балансом та звітом про прибутки і збитки, а також з примітками до них.

Баланс містить інформацію про майно компанії у поєднанні з джерелами його утворення за рахунок власного і позикового капіталу. У звіті про прибутки і збитки відображається виручка від реалізації, собівартість реалізації, інші доходи та витрати, що формують прибуток компанії.

Між балансом і звітом про прибутки і збитки існує взаємозв'язок, що характеризує приріст майна організації за рахунок накопичення отриманого у звітному періоді прибутку.

Зв'язок компанії із зовнішнім середовищем за допомогою товарно-грошових відносин в основних звітах відображається не повністю. Значна частина грошового обігу, істотно впливаючи на показники звітного бухгалтерського балансу, не фіксується у звіті про прибутки і збитки.

Звіт про рух грошових коштів, або як його ще називають – звіт про грошові потоки, заповнює цю прогалину. Історичні дані про рух грошових коштів використовуються для приблизного визначення суми, часу та вірогідності майбутніх потоків грошових коштів. Вони також корисні під час перевірки точності попередніх оцінок майбутніх потоків грошових коштів та при вивченні взаємозв'язку між прибутковістю і чистими потоками грошових коштів, а також впливу зміни цін.

Звіт про рух грошових коштів має містити відомості про потоки грошових коштів за звітний період з розбивкою на потоки від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 "Звіт про рух грошових коштів" (IAS 7) визначає такі види діяльності підприємства:

операційна діяльність – основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які відрізняються від інвестиційної та фінансової діяльності;

інвестиційна діяльність – придбання й вибуття довгострокових активів та інших інвестицій, що не належать до еквівалентів коштів;

фінансова діяльність – діяльність, що призводить до змін у розмірі та складі внесеного капіталу і позикових коштів підприємства.

Класифікація за видами діяльності забезпечує інформацію, яка дозволяє користувачам оцінити дію відповідної діяльності на фінансове становище підприємства, розмір його коштів і еквівалентів коштів. Ця інформація також може використовуватися для оцінки взаємозв'язку між видами діяльності.

Одна і та сама операція може включати потоки грошових коштів, що класифікуються по-різному. Наприклад, коли виплата коштів за позикою включає як відсотки, так і основну суму боргу, то частина, що становить відсотки, може класифікуватися як операційна діяльність, а частина, що становить основну суму, класифікується як фінансова діяльність.

Приклади віднесення конкретних типів операцій до певних видів діяльності наводяться у міжнародному стандарті IAS 7. До 2013 року в Україні діяв його аналог - П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів", який в основному відповідав IAS 7. У П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", яким було затверджено оновлені форми звіту про рух грошових коштів, складанню звіту приділено уваги лише у п.9 та частково у п.3, де дані визначення видів діяльності.

Підприємство подає відомості про рух грошових коштів від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності у формі, яка найкраще відповідає характеру його діяльності. Пунктом 18 IAS 7 визначено, що при складанні звіту про грошові потоки від операційної діяльності підприємство може використовувати на свій вибір один з двох методів:

прямий метод, при якому розкривається інформація про основні види валових грошових надходжень та виплат;

або

непрямий метод, при якому прибуток або збиток коригується з урахуванням результатів операцій негрошового характеру, будь-яких відкладених або нарахованих минулих чи майбутніх грошових надходжень або виплат, що виникають у ході операційної діяльності, а також статей доходів або витрат, пов'язаних з надходженням або виплатою коштів у рамках інвестиційної або фінансової діяльності.

При складанні звіту про рух коштів з використанням прямого методу передбачається трансформація кожної статті звіту про прибутки і збитки (сучасна назва – звіт про сукупний прибуток) з урахуванням змін пов'язаних з нею статей балансу. Відповідно до правил складання звіту спочатку завжди аналізується і визначається надходження коштів, а потім їх вибуття. Після цього визначається чистий грошовий потік, який може бути як додатним, так і від'ємним.

Суми грошових надходжень від реалізації зі звіту про прибутки і збитки коригуються. Потім віднімаються суми усіх грошових виплат з придбання товарів, робіт та послуг, усіх інших поточних (операційних) витрат, суми відсотків за кредитами, сплати податків. В результаті виходить сума коштів від поточної

(операційної) діяльності.

При складанні звіту непрямым методом для трансформації величини чистого прибутку в чистий грошовий потік від операційної діяльності необхідно здійснити такі коригування:

1. Коригування негрошових витрат.

2. Коригування інших прибутків і збитків. Це коригування пов'язане з тим, що чистий прибуток включає усі інші результати, крім основної діяльності. При цьому інші прибутки тут показуються зі знаком "-" (мінус), а інші збитки – зі знаком "+" (плюс).

3. Коригування усіх поточних активів та зобов'язань.

При визначенні грошових потоків від інвестиційної і фінансової діяльності використовується прямий бухгалтерський метод з використанням інформації з переліку про операції інвестиційного і фінансового характеру.

Оновлений П(С)БО 1, як і міжнародний IAS 7, дозволяють підприємствам обирати метод складання звіту – прямий чи непрямий.

5. Призначення та основні елементи звіту про зміни у власному капіталі.

Звіт про зміни у власному капіталі введений до складу обов'язкової фінансової звітності з 1 липня 1998 р. у зв'язку з переглядом МСБО 1 "Подання фінансових звітів". МСБО 1 "Подання фінансових звітів" зобов'язує підприємства подавати в окремому фінансовому звіті:

1) прибуток або збиток за звітний період;

2) кожен статтю доходу та витрат, яка згідно вимог інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу, та загальну суму за цими статтями;

3) загальну суму доходів і витрат за період (розраховану як суму 1) та 2)), наводячи окремо загальні суми, що відносяться до акціонерів материнського підприємства та частки меншості;

4) для кожного компонента власного капіталу вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок, визнаних відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".

Крім зазначеного, у звіті про зміни у власному капіталі або у **примітках** повинно бути відображено:

- зміни в капіталі внаслідок операцій з власниками (внески власників, виплати дивідендів тощо);

- залишок нерозподіленого прибутку (тобто накопичений прибуток або збиток) на початок періоду та зміни протягом періоду;

- узгодження балансової вартості кожного класу внесеного власного капіталу та кожного резерву на початок і кінець періоду з розкриттям окремо інформації про кожну зміну.

Таким чином, інформація про зміни у власному капіталі згідно з МСБО 1 "Подання фінансових звітів" може бути доведена до користувачів двома способами.

Перший спосіб подання інформації про зміни у власному капіталі передбачає узагальнення усіх без винятку змін у власному капіталі в одному звіті — звіті про зміни у власному капіталі. Кожна зміна у складі власного капіталу відображається у

звіті, який побудований у формі таблиці, окремим рядком і сальдо кожної статті власного капіталу на початок і кінець періоду повинно бути узгоджене.

Згідно з **другим способом** подання інформації про зміни у власному капіталі складається звіт про визнані прибутки і збитки, в якому наводяться:

- 1) прибуток або збиток за звітний період;
- 2) кожна стаття доходу та витрат, яка згідно вимог інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу, та загальна сума за цими статтями;
- 3) загальна сума доходів і витрат за період (розрахована як сума 1) та 2)), з відображенням окремо загальних сум, що відносяться до акціонерів материнського підприємства та частки меншості;
- 4) для кожного компонента власного капіталу вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок, визнаних відповідно до МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”.

У такому звіті відображається лише кінцевий прибуток, а всі інші зміни у власному капіталі (інвестиції власників, розподіл прибутку між ними тощо) розкриваються у примітках до фінансових звітів.

Структурно звіт про зміни у власному капіталі подається за такими компонентами:

Власний капітал на початок періоду + Інвестиції власника + Чистий прибуток за період (+,-)Зміни в обліковій політиці, інші зміни та суттєві помилки - Вилучення власника = Власний капітал на кінець періоду

6. Суть, значення та загальні вимоги до подання інформації в примітках до фінансових звітів.

Примітки в багатьох країнах є обов’язковим елементом фінансової звітності підприємств і під ними розуміють сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів.

Вимоги до змісту інформації, яка повинна бути наведена у примітках до фінансової звітності визначає МСБО 1 “Подання фінансових звітів”. Цей стандарт рекомендує розкривати у примітках дані, які:

- розкривають основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства, що обрана і застосовується для здійснення операцій та подій;
- не наведені у формах фінансової звітності, але вимагаються відповідними стандартами;
- містять додатковий аналіз статей звітності і необхідні для забезпечення їх достовірності, зрозумілості, доречності та правдивого відображення фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

Інформацію у примітках до фінансової звітності згідно МСБО 1 “Подання фінансових звітів” рекомендується подавати у такій послідовності:

- 1) зазначення відповідності фінансових звітів вимогам МСФЗ;
- 2) розкриття основ оцінки та облікової політики, які застосовуються підприємством;
- 3) підтверджувальна інформація щодо статей, наведених безпосередньо у фінансових звітах;

4) інша додаткова інформація.

У примітках до фінансових звітів може бути відображена така додаткова інформація:

- місцезнаходження, юридична форма та адреса зареєстрованого офісу підприємства;
- опис виду операцій підприємства та його основної діяльності;
- назва і місцезнаходження зареєстрованих офісів підприємств, у яких компанія володіє певним відсотком статутного капіталу;
- кількість і номінальна (або облікова) вартість акцій, випущених за звітний рік в межах дозволеного статутного капіталу (за видами акцій);
- чистий товарообіг у розрізі категорій діяльності та географічних ринків;
- середня кількість осіб, прийнятих на роботу за звітний рік (за категоріями персоналу) та витрати на соціальні виплати;
- кількість працівників на кінець періоду або їх середня кількість за звітний період;
- сума винагород працівникам адміністративного, управлінського та контрольного органів залежно від їхньої відповідальності;
- сума авансів і кредитів наданих працівникам підприємства.

Таким чином, фінансова звітність – це дані про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, які подаються з метою забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про діяльність підприємства для прийняття ними ефективних рішень.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бондаренко О.М. Організація обліку: навч. посіб. / О.М. Бондаренко, А.С. Нельга. — К. : НАУ-друк, 2009. — 215 с.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http : //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua)
3. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: моногр. / П.Є. Житний ; Східноукр. нац. ун-т ім. В.Даля. — Луганськ, 2007. — 351 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Затверджений постановою Верховної Ради України від 16.07.1999 р. № 996-XIV(з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http : //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua)
5. Кужельний М.В. Організація обліку: Підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. — К. : ЦУЛ, 2010. — 352 с. (В наявності у бібліотеці ТНТУ)
6. Лудченко О. М. Облікова політика підприємств: навч. посіб. / О. М. Лудченко, І. В. Головач. — Краматорськ, 2010. — 103 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http : //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua)
8. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: Монографія / М.В. Реслер. — Мукачево : Карпатська вежа, 2009. — 208 с. (В наявності у бібліотеці ТНТУ)
9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http : //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua)

Інформаційні ресурси

- 10.http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010 Міжнародні стандарти фінансової звітності
- 11.www.ukrpravo.com — Законодавство України
- 12.www.finance.com.ua — Український фінансовий портал «Фінанси України»
- 13.www.conculting.ru — проблеми обліку та аналізу
- 14.www.economics.com.ua — економічна бібліотека
- 15.www.minfin.gov.ua — Міністерство фінансів України
- 16.www.cfin.ru/ - корпоративні фінанси
- 17.www.smida.gov.ua — фінансова звітність акціонерних товариств
- 18.www.ifrs.org - офіційний сайт Ради по міжнародним стандартам фінансової звітності
- 19.www.msfo-practice.ru - електронний журнал «МСФО на практике»
- 20.www.msfo.su - консультаційна група по міжнародним стандартам
- 21.www.msfo-mag.ru - інформація про практичне застосування МСФЗ
- 22.www.ifrs-professional.com - онлайн школа навчання спеціалістів по МСФЗ

